

Micaela Heselius

Finland och företags ansvar

En diskursiv fallstudie

Micaela Heselius

29815

Pro gradu-avhandling i redovisning

Handledare: Matti Skoog

Handelshögskolan vid Åbo Akademi 2018

ÅBO AKADEMI

Abstrakt för pro gradu-avhandling

Fakulteten för samhällsvetenskaper och ekonomi / Handelshögskolan vid Åbo Akademi	
Institution: Redovisning	
Titel: Finland och företags ansvar – En diskursiv fallstudie	
Författare: Micaela Heselius	Handledare: Matti Skoog
Titel: Finland och företags ansvar – En diskursiv fallstudie	
Datum: 18.1.2019	Antal sidor: 118 + 13
<p>Företagsansvar har kommit att bli en allmänt vedertagen praktik vad gäller företags roll i samhället. Företags ansvar aktualiserades inte minst genom EU:s direktiv 2014/95/EU, som för första gången förpliktigar företag att rapportera om icke-finansiella aspekter av sin verksamhet. Trots att företagen förväntas ta ansvar, och även rapporterar om det ansvar som tas, problematiseras sällan vad som menas med företagsansvar.</p> <p>Syftet med denna studie är att genom diskursanalys synliggöra vad företagsansvar är, hur det konstrueras och vad det i sin tur innebär för det diskursiva fältet. Avhandlingen har därmed en konstruktivistisk ansats och söker förståelse för företagsansvar ur ett visst perspektiv i en viss tid. Källmaterialet består av förarbete till bokföringslagens 3a kapitel, som bygger på EU:s direktiv, artiklar i <i>Balanssi</i> och <i>Valta & Vastuu</i> samt studier gjorda av PwC och FIBS och det presenteras som en fallstudie som tidsmässigt begränsas till åren 2013–2017. Avhandlingens teoretiska ram vilar dels på tidigare forskning kring företagsansvar som praktik och dels på studier som undersöker redovisning som konstruktion genom tvärvetenskapliga metoder. Studien återfinns inom den senare typen av forskning.</p> <p>I ljuset av den valda kontextens perspektiv visar jag genom fallstudien på en spricka i det diskursiva fältet. Företagsansvar som konstruktion är mångfasetterat, men leder i grund och botten till två väsensskilda förståelser, där den hegemoniska vinstmaximeringen överordnas hållbar utveckling som ifrågasätter den samma. I likhet med tidigare forskning har jag alltså kunnat visa på en ovilja att förändra företags samhällliga roll. Det som i min studie dock framträder tydligare än i andra studier är hur riskhanterings positivistiska talordning institutionaliseras som ett led i denna strävan mot status quo.</p>	
Nyckelord: Företagsansvar, företags ansvar, CSR, CR, legitimitet, hållbarhet, riskhantering, icke-finansiell rapportering, diskursanalys, diskurs, topos.	

Innehåll

1 Inledning	1
1.1 Problemområde	1
1.2 Syfte.....	2
1.3 Metod och avgränsning	4
1.4 Material	5
1.5 Fortsatt disposition	11
2 Företagets ansvar.....	12
2.1 En historisk tillbakablick.....	13
2.2 Doing well by doing good?	17
2.2.1 Definitioner	17
2.2.2 Tidigare forskning.....	19
2.2.3 Ramverk för ansvarsrapportering	24
2.2.4 Europaparlamentets och rådets direktiv.....	30
3 Teoretiska perspektiv – om konstruktion av verklighet.....	33
3.1 Diskursanalys	34
3.2 Redovisning som socialvetenskap.....	42
3.3 Finländsk redovisning som ett resultat av makt och talordning.....	48
4 Fallstudie i nutid.....	53
4.1 Kontextualisering	55
4.1.1 Det finländska samhället.....	55
4.1.2 Synliggjort men ändå osynligt – tematiskt om text	56
4.1.3 Det finländska juridiska landskapet.....	60
4.1.4 Förarbetet till bokföringslagens 3a kapitel	62
4.2 Legitimitet	67
4.3 Effektivitet.....	74
4.3.1 En fördelaktig verksamhetsstrategi.....	74
4.3.2 Den giltiga kategorin – konstruktion genom avvikelser	78
4.4 Värdeskapande	81
4.4.1 Shared value.....	82

4.4.2 Kapital bortom det finansiella.....	85
4.4.3 Vinstmaximering	88
4.5 Risk.....	94
4.6 Hållbar utveckling	105
5 Sammanfattning och diskussion.....	111
6 Avslutning.....	117
Källor:	119
Bilaga I – Bokföringslagens 3a kapitel	130

Figur I: CCC och dess aktörer.....	44
------------------------------------	----

Tabell I: Teman i Balanssi åren 2012 till 2016.	58
Tabell II: Företagsledarnas förväntningar.....	83
Tabell III: Företagsansvar i värdekedjan.....	97

Micaela Heselius

Förkortningar

BFL Bokföringslagen

CCC The Cultural Circuit of Capitalism

CR Corporate responsibility

CSR Corporate social responsibility

ESG Environmental, social and governance; ESG-faktorer

GRI Global Reporting Initiative

<IR> Integrated Reporting

1 Inledning

1.1 Problemområde

Hur kan företaget ta ansvar för sin verksamhet – vad är företagets roll? Denna fråga har engagerat många samhällsaktörer och forskare genom åren¹. Diskussionen har tagit avstamp i olika värderingar och kunskapsområden² i syfte att lösa problem relaterade till såväl verksamheten i sig³ som till förtroende för det företag som verkar i en given kontext⁴, men även till ekonomins hållbarhet i bredare bemärkelse⁵. Sedan 1950-talet, när man först på allvar började diskutera företagets ansvar⁶, har Corporate Responsibility (CR) och tillhandahållande av icke-finansiell information vuxit till att idag utgöra en allt mera självklar del av företagets vardag⁷. Det står klart, att finansiell rapportering inte ensam förmår förmedla en tillfredsställande bild av hur organisationer skapar värde och interagerar med den kontext de verkar i och samverkar med både på kort- och på lång sikt. Därmed har idén om företagets ansvar blivit en allt viktigare del såväl internt, där den integrerats i ledningens beslutsfattande, som externt i relation till den kontextuella samhällsutvecklingen.⁸

EU har sedan 2008 haft som mål att möta klimatförändringarna inom ramen för ”20-20-20-paketet”.⁹ Sedan dess har även Parisavtalet¹⁰ och dess målsättningar samt Förenta Nationernas hållbarhetsmål genom Agenda 2030¹¹ ställt nya, yttre krav på företagen att leverera hållbara lösningar för framtiden. Företagsansvar och hållbarhet är mera aktuellt än någonsin och ändå råder stor oenighet kring vad hållbarhet är och hur företagen är en del av det som åsyftas¹².

¹ Laine (2005); Karnani; Friede, Busch & Bassen; Laine (2009a).

² Virtanen; Baldvinsdottir, Mitchell & Nørreklit.

³ Jhawar & Gupta.

⁴ Porter & Kramer (2006); Gamerschlag, Möller & Verbeeten; Laine (2009a).

⁵ Jhawar & Gupta; Quaak, Aalbers & Goedee; Laine (2009a).

⁶ Jhawar & Gupta.

⁷ Laine (2009a).

⁸ Laine (2009a); Kinderman; Kivelä (2017a).

⁹ Europaparlamentet, I *20-20-20-paketet* tas inte rapportering eller hur den ska ske upp, utan i 20-20-20-paketet sätts fokus på hur målsättningen ska nås.

¹⁰ Parisavtalet.

¹¹ Agenda 2030.

¹² Se t.ex. Laine (2009a).

År 2010 publicerade Global Reporting Initiative (GRI)¹³ statistik som visade att allt fler företag redan då valde att ge ut rapporter som redogjorde för deras miljö- och samhällspåverkan trots att rapporteringen var frivillig. EU ställer heller inte endast krav på företagens samhällsansvar, utan ett av de uppställda målen är att förbättra företagens rapportering av social och miljömässig information¹⁴. År 2014 antog Europaparlamentet och Europeiska unionens råd direktivet 2014/95/EU¹⁵ om redovisning av stora företags och koncerners icke-finansiella information. Direktivet ställer visserligen inga tvingande krav på företagsledningen att prioritera andra intressen framom vinstsyftet och företagen kan också rätt flexibelt välja hur de rapporterar de icke-finansiella aspekterna. Men, detta visar ändå att företagens ansvar blir en allt större del av det landskap, den kontext, där företagen verkar.

Så vad menas med företagsansvar?¹⁶ Hur är företagsansvar konstruerat? Genom att se på hur idén om företagsansvar – det diskursiva fält som definierar företagsansvar – har vuxit fram och utvecklats i interaktion med den samhälleliga kontexten kan vi också förstå var vi befinner oss idag. Genom direktivet, som de finska företagen för första gången nu 2018 rapporterar enligt¹⁷, och människors förståelse av riskerna med klimathotet¹⁸ och dess påföljder befinner vi oss, kort sagt, mitt i historien. Här gör denna studie ett nedslag och undersöker vad som i Finland menas med företagsansvar.

1.2 Syfte

Att enkelt peka ut var som menas med företagsansvar låter sig inte göras. Jag vill vända blicken mot uppfattningar om, inställningar till och förståelser av företagsansvar för att på så sätt nå den diskurs som styr förutsättningarna för hur företagsansvar uppfattas, inklusive dess tolkningsmöjligheter, dess variationer och det eventuellt nyskapande detta resulterar i.

¹³ Global Reporting Initiative.

¹⁴ Europeiska kommissionen.

¹⁵ *Europaparlamentets och rådets direktiv 2014/95/EU av den 22 oktober 2014 om ändring av direktiv 2013/34/EU vad gäller vissa stora företags och koncerners tillhandahållande av icke-finansiell information och upplysningar om mångfaldspolicy.*

¹⁶ Frågan är här retorisk och kan inte ges ett entydigt svar eftersom svaret alltid är beroende av sin kontext. Se t.ex. Laine (2009a), 14. Samtidigt är det ändå denna fråga som är kärnan i min studie.

¹⁷ Bokföringslag 1997/1336, i fortsättningen BFL; Lag om ändring av bokföringslagen 2016/1376.

¹⁸ Laine (2009a).

Även om företagsansvar som forskningsområde vuxit är det få studier som fokuserar på vad som avses med företagsansvar.¹⁹ Diskursanalysen blir därför ett tillvägagångssätt för att synliggöra företagsansvar som idé och fenomen.

För att förstå hur företagsansvar ser ut idag behövs en förståelse för varifrån vi har kommit och vart vi är på väg. För att uppnå denna förståelse behöver diskursen förankras i en kontext. Denna kontext består av historiska strömningar och idéer som lett fram till det vi idag uppfattar som såväl juridisk verklighet som praxis. Företagsansvaret som vi, i dagens Finland, förstår det har inte alltid sett likadant ut. Detta kan te sig som en självklarhet, men när förståelsen av företagets ansvar och den verksamhet som ansvaret resulterar i ses som en social konstruktion²⁰, ett uttryck för vår samtid med allt vad den innebär i form av etik och förväntningar, är det inte längre lika självklart.

Syftet med denna avhandling är därmed att granska företagets ansvar, dels mot bakgrunden av en relevant historisk och dels mot en nutida juridisk kontext för att synliggöra företagsansvar som idé och konstruktion. Hur synliggörs företagsansvar i de utsagor där det diskuteras, presenteras och debatteras? Fokus ligger därmed inte på vilka företag som de facto rapporterar och hur de väljer att göra det, även om det är en del av förståelsen. Istället ligger fokus på hur det som idag utgör företagsansvar kommit att bli det och hur det synliggörs.

Studiens syfte uppfylls genom att svara på följande frågor:

Vilka kategorier lyfts upp när man diskuterar företagets ansvar?

Vilka förståelser och konstruktioner kan utläsas och hur har de formats?

Hur ser diskursen 'företagsansvar' ut i Finland? Finns en sådan diskurs?

Alla andra frågor jag ställer i denna avhandling är underordnade dessa och ställs med syfte att operationalisera de huvudsakliga frågeställningarna.

¹⁹ Laine (2009a).

²⁰ Virtanen, 358; Laine (2009a), 21.

1.3 Metod och avgränsning

För att bestämma hur något ser ut behöver forskaren också bestämma sig för ur vilket perspektiv hen ska se på sitt studieobjekt. Därmed återkommer jag till kontexten, som kommer att spela en avgörande roll i denna avhandling. Utan en förståelse för min egen position kan jag varken göra klart för mig själv eller för läsaren vad det är jag ser. Från denna bestämda position vill jag undersöka hur diskursen om företagsansvar ser ut i Finland, hur företagsansvar konstrueras och vilka strukturer i den finländska kontexten som synliggörs. Har direktivet påverkat debatten kring hållbarhet som samhällsfenomen? Vad kan utläsas ur förarbetet till bokföringslagen? Vilka teman blir framträdande och vad förblir osynligt? Vilka förståelser är vedertagna och vad är ännu främmande i finländsk praxis? Vad utläser olika aktörer ur begreppet företagsansvar?

Med en förskjutning i forskningsansatsen från frågor som direkt tangerar hur företagsansvar tar sig uttryck till frågor som istället berör egenskaper, avvikelser, kategorier och retorik blir forskningen lämplig för diskursanalys. Självfallet bör dessa frågor ändå förankras i den kontextuella verkligheten och därför blir en genomgång av såväl historisk kontext, ramverk för frivillig rapportering som juridiskt och socialt landskap naturlig.

Redovisning av olika slag interagerar med organisationens övriga funktioner.²¹ Rapporteringen påverkas av de regelverk och ramverk som finns tillgängliga för att verkställa den samma. Sedan 1990-talet och framåt har Finland, och därmed även den finska kontexten, påverkats i allt högre grad av internationella aktörer och agendor²². I och med EU:s direktiv 2014/95/EU skapas en brytpunkt där det står klart att stora företag av allmänt intresse kommer att behöva lämna information om policys, risker och resultat när det gäller miljöfrågor, sociala och personalrelaterade frågor, respekt för korruption och mutor samt om mångfald i styrelserna²³. I denna avhandling undersöker jag vilka tankar om och förståelser av företagsansvar som aktualiserats vid tiden för denna brytpunkt.

Jag vill medvetet göra mina frågor enkla för att kunna hitta kategorier, likheter och motsägelser i källmaterialet och på så sätt använda diskursanalysen samtidigt som frågorna

²¹ Hopwood.

²² Söderlund.

²³ Uppgifter om mångfald går utanför denna studies fokusområde.

är i kontakt med teorin. Tvärläsning av källmaterialet blir aktuell för att hitta en tematisk indelning. Tvärläsningen innebär därför en typ av hermeneutisk process med enkla frågor likt de ovan som grund. I takt med att min förståelse fördjupas blir texten därmed också meningsfull²⁴. Det som även bör beaktas är vem som har skrivit texten – vilken position har den fysiska eller juridiska personen? Kan man tala om en elit eller en auktoritet? Vem riktar sig texten till och vilket är syftet? Hurudana etiska ansatser kan utläsas?

I denna avhandling gör jag således dels en kort historisk resa där jag både ser på företagsansvar och tar ett bredare grepp på redovisning som socialt fenomen och hur det har utvecklats. Men dels behöver jag även se på Finland för att kunna förstå den kontext som är aktuell idag. Denna, delvis kronologiska, kontextualisering utmynnar i en fallstudie, där företagsansvarets diskursiva fält och kategorier analyseras. Genom analysen synliggörs talordningar och maktförhållanden som i sin tur ger en förståelse för hur företagsansvar konstrueras inom de givna ramarna. Avgränsningen för fallstudien är således ett resultat av diskussionen i samhället överlag, men motiveras tidsmässigt i grund och botten av förändringarna gällande regleringen av rapportering av icke-finansiell information i och med 2014-års EU-direktiv. Därmed blir det naturligt att fördjupa studien fr.o.m. den punkt när direktivet på allvar aktualiserades, dvs. från år 2013 fram till år 2017.

Inom ramarna för detta når jag även mitt syfte – dvs. att studera och analysera vad som förstås med begreppet företagsansvar i Finland.

1.4 Material

Världen så som vi känner den är konstruerad av olika sociala aktörer med hjälp av och genom språk och interaktion.²⁵ Diskurser utgår ifrån ett visst sätt att använda språket för att skapa en förståelse för innebörden av ett visst koncept, t.ex. en del av företagens verksamhet i detta fall, vid en given tidpunkt. För att analysera företagsets ansvar från ca 1950-talet fram till idag, med särskilt fokus fr.o.m. 2013/2014 bör allt material som påverkar och därmed även bygger

²⁴ Hellspång, 4.

²⁵ Se t.ex. Börjesson. Hur språk konstruerar, men även reflekterar verkligheten, kommer att diskuteras mera ingående och genomgående i denna avhandling.

diskursen beaktas. För att ändå erhålla någon typ av hanterbar mängd material kommer tiden fram till 2013 att hanteras på ett ytligare plan, där fokus sätts på tidigare forskning och existerande juridiska dokument, medan en djupdykning görs för åren 2013 till 2017. Den glidande tidpunkten för när den fördjupade studien inleds beror på materialets karaktär. Företagens rapportering är ett historiskt dokument, och när dessa dokument i sin tur analyserats av andra aktörer har det gjorts med en viss fördröjning. De senaste fem åren kommer att studeras som en så kallad fallstudie, där internationella strömningar och idéer ställs i relation till den finska kontexten och utvecklingen inom området. I denna mer omfattande studie blir därmed ändringarna i bokföringslagen och dess förarbete tillsammans med diskussion i *Balanssi* och *Valta & Vastuu* samt rapporter som studerar inställningar till företagsansvar och hurudant material som de facto publiceras av finska bolag aktuella. Dessa är i första hand PricewaterhouseCooper Oy:s (PwC) *Yritysvastuubarometri*, som undersöker finska bolags ansvarsrapportering och FIBS *FIBS Corporate Responsibility Survey*, som bygger på företagsledares inställning till företags ansvar – båda för åren 2014 till 2017.

Således har jag valt mitt material för att kunna täcka så många aspekter som möjligt av företagsansvarets diskursiva fält. Ändringarna i bokföringslagen och det förarbete som gjordes representerar det publika och juridiska – det som numera även delvis utgör grunden för vad som krävs av företagen gällande ansvarsrapportering. *Balanssi* och *Valta & Vastuu* representerar de professionella aktörernas hållning i frågan och också den allmänna debatten. Här återfinns dessutom både ”utövare” och ”användare” av företagsansvar. Slutligen står PwC och FIBS för en inblick i företagens rapportering och företagsledarnas åsikter – även om såväl PwC som FIBS även står som representanter för professionella aktörer. Nedan följer en kort presentation av de olika typerna av material som ligger till grund för fallstudien.

Med ändringarna i bokföringslagen åsyftas det nya 3a kapitlet²⁶ som bygger på *Europaparlamentets och rådets direktiv 2014/95/EU*. Förarbetet består av Regeringens proposition RP 208/2016 rd,²⁷ och Ekonomiutskottets betänkande EkUB 33/2016 rd²⁸. Därtill

²⁶ BFL, 3a kap.

²⁷ Regeringens proposition RP 208/2016 rd, i fortsättningen RP 208/2016, 5.1. Källhänvisningarna utgår antingen, som här, från en specifik punkt i ’Allmän motivering’ eller alternativt till den ’Detaljmotivering’ som följer efter den allmänna motiveringen.

²⁸ Ekonomiutskottet, ’Ekonomiutskottets betänkande EkUB 22/2016 rd, i fortsättningen EkUB 33/2016 rd. Källhänvisningen utgår från sidnumreringen i betänkandet. I bokföringslagen hänvisas även till RSv 256/2016, dvs. Riksdagens svar där man meddelar att sitt beslut, dvs. att anta lagarna. Riksdagens svar

ingår i förarbetet ca 40 yttranden från olika ministerier, offentliga organisationer, näringslivsorganisationer och privatpersoner. Jag presenterar dessa närmare i kapitel 4.1.4.

Tidskriften *Balanssi*²⁹ (–2016) gavs ut av Kustannus Oy Tase-Balans och var en vetenskaplig tidskrift inom området företag, ekonomisk förvaltning och finansiell rapportering med fokus på aktuella teman samt tillförlitlig rapportering och hantering ur ett affärsperspektiv. Som den enda specialiserade tidskriften inom specialområdet rapportering och förvaltning³⁰ behandlade *Balanssi* aktuella teman inom ekonomins och bolagsstyrningens roll såväl inom företagsekonomi som inom samhället i stort. Vid sidan av intervjuer och personporträtt bestod innehållet av artiklar skrivna av experter inom sina områden – ett av de områden som behandlats är företagsansvar. *Balanssi* utgav sig själv för att vara företagsledningens och de finansiella proffsens källa till expertis och tillförlitliga nyheter rörande den finansiella rapporteringens och goda förvaltningens frågeställningar.³¹ Kort sagt var *Balanssi* de professionellas guide och rättesnöre i den ständigt föränderliga ekonomin med allt mer komplexa regelverk.

Balanssi hade specifika särdrag som bör poängteras. Även om *Balanssi* återspeglar sin samtid, var tidningen en facktidskrift och dess innehåll var troligen först och främst intressant för finska professionella inom företagsledning, företagsförvaltning och revision. Därmed kan man anta att det i första hand också var dessa som läste tidskriften. De diskussioner som förekommit i *Balanssi* kan därmed uppfattas som en inomdisciplinär diskussion – inte inom företagsansvar, men inom det bredare fält där företagsansvaret praktiseras. I egenskap av en viss roll i samhället har vissa personer en starkare position i särskilda frågor än andra. Dessa kan i foucaultianska termer benämnas *privileged speakers*³², eftersom de i kraft av sin position har förtur att uttala sig i frågan. Den som får uttala sig i *Balanssi* gör det som ”expert” och har alltså redan getts en position som privilegierad.

omfattar i exakt ordalydelse 3a kap. och övriga ändringar i bokföringslagen för att förenliga den med det nya 3a kap. samt ändringar i övriga lagar, Värdepappersmarknadslagen (746/2012), Aktiebolagslagen (624/2006) och slutligen Lagen om andelslag (421/2013). Eftersom ordalydelsen är exakt den samma som BFL 3a kap. lagen kommer jag inte att behandla riksdagens svar separat.

²⁹ Tidningen har under sina 60 år haft olika namn bl.a. *Tilintarkastuslehti-Revisionsbladet* och *Tilintarkastus*. Tidningens historia, bl.a. om deras namn finns beskriven i korta drag i nummer 6/2012. I avhandlingen använder jag endast *Balanssi* när jag refererar till tidskriften på ett allmänt plan.

³⁰ *Tilisanomat*, som inte används som källa i denna studie, sätter fokus på företagsekonomi och redovisning.

³¹ *Balanssi*.

³² Foucault (1980), 119.

Valta & Vastuu, grundades 2017 och sätter fokus på teman inom ämnena god förvaltning, företagsansvar, riskhantering samt revision. I tidningen, som utkommer elektroniskt, skriver experter inom respektive område och man vänder sig till företagsledningen med ”studerade fakta” och aktuella tankar som stöd för och underlag till beslutfattande.³³ Jag uppfattar *Valta & Vastuu* som ett svar på det faktum att *Balanssi* inte längre utkommer. *Valta & Vastuu* ges ut av Juttutalo, vars ansvariga utgivare Taina Kivelä även står bakom flera av artiklarna i *Balanssi*. Intressant är även, att ansvar – vastuu – ingår i publikationens namn. Till skillnad från *Balanssi* har *Valta & Vastuu* företagsansvar som ett av sina kärnområden och man riktar sig uttryckligen även till professionella yrkesutövare inom företagsansvar.³⁴ Detta återspeglar kanske delvis Kiveläs eget intresse, hon har som sagt skrivit flera av artiklarna i *Balanssi*, och vissa av artiklarna har även senare återpublicerats i *Valta & Vastuu*. Å andra sidan, oavsett bakomliggande orsak, innebär detta ett försök att på ett tydligare sätt lyfta upp företagsansvar på företagets agenda. I motsats till *Balanssi*, som tack vare en historisk närvaro, var känd inom sin tilltänkta läsarkrets, är det samma ännu inte fallet för *Valta & Vastuu*. Det oaktat riktar man sig till samma publik, och därmed får även *Valta & Vastuu* ses som en arena för inomdisciplinär diskussion.

PricewaterhouseCoopers Oy, PwC, undersöker årligen företagens rapportering av företagsansvar genom sin *Yritysvastuubarometri*, eller direkt översatt, ”Företagsansvarsbarometer”. Studien som ligger till grund för rapporten är den mest omfattande i sitt slag i Finland och omfattade år 2017³⁵ 544 företag och andra organisationer. I studien har man årligen analyserat ca 150 företag som publicerat information om företagsansvar under föregående år. Man tar fasta på företagsansvar ur tre olika perspektiv; strategi, ledarskap och rapportering. Dels analyserar man företagens rapportering med hjälp av kvantitativa metoder och dels diskuterar man trender inom ansvarsrapporteringen. De uppgifter som publiceras ett år analyserar föregående års rapportering, dvs. 2017-års rapport analyserar 2016-års rapportering och trender. Därmed analyseras rapporteringsåren 2013 till 2016 genom de rapporter som publicerats 2014 till 2017. Självfallet står texten dock att läsa först då när rapporten publiceras, alltså blir den en del av det diskursiva landskapet med en viss fördröjning. När analysen för varje år görs befinner aktören sig redan tidsmässigt i en

³³ *Valta & Vastuu*.

³⁴ *Valta & Vastuu*.

³⁵ PwC (2017).

annan kontext än det material som analyseras. Samtidigt som man i studien analyserar dåtid och ställer den i förhållande till nutid vänder man blicken mot företagens framtid. I detta blir studien också ett rättesnöre för läsaren samtidigt som vissa av texterna färgas av en normerande ansats. Rapporten skrivs av olika personer som arbetar med företagsansvar på PwC. I min analys ger jag dock endast Sirpa Juutinen, partner inom företagsansvar, en egen röst. Anledningen till detta är, att Juutinen är den som svarar för utvecklingen inom organisationen och således även är den som ytterst svarar för rapporten. I övrigt hänvisar jag endast till PwC³⁶.

FIBS är Finlands ledande CR-nätverk och har i nuläget över 300 medlemmar, varav de flesta är stora företag.³⁷ FIBS undersöker, till skillnad från PwC, företagsledares attityder till och tankar kring företagsansvar. Undersökningen har gjorts årligen med start 2013, och bygger på telefonintervjuer med ca 200 personer i ledande ställning bland de 1000 största företagen i Finland utgående ifrån Asiakastieto Oy:s databas.³⁸ Rapporten presenterar och synliggör såväl vilka teman som är viktiga för företagsledningen som hur man ser på framtiden. På samma sätt som i PwC:s företagsansvarsbarometer rekommenderas företagen i hur de ska göra för att ta tillvara på möjligheterna som CR erbjuder. För att mitt material inte ska bli för omfattande väljer jag dock att använda den engelskspråkiga summeringen som årligen ges ut. Här lyfter man upp de mest centrala trenderna och analyserar i korthet hur företagsansvarsfältet utvecklas. På samma sätt som PwC:s barometer innehåller FIBS rapport vissa normerande drag i det att man ger råd och konkreta tips för att utveckla företags ansvar. Rapporten är skriven som en helhet, utöver ett inledande förord i varje rapport som är skrivet av Vd:n, och ingen enskild person ges röst i min undersökning.

Det är värt att nämna, att jag i mån av möjlighet använder mig av svenska texter i min analys. EU publicerar lagstiftning och viktiga policydokument på alla officiella EU-språk, således även på svenska.³⁹ På samma sätt publiceras riksdagens material på såväl finska som svenska. Däremot finns varken *Balanssi*, *Valta & Vastuu*, PwC:S och FIBS undersökningar eller stora

³⁶ Den som är intresserad av att veta vem som står för en enskild text kan gå till respektive års rapport.

³⁷ FIBS.

³⁸ FIBS (2017).

³⁹ Europeiska unionen, "Språkpolicy". Ibland märker man som läsare att vissa termer upplevs främmande i ett finskt sammanhang och är mera hemmahörande i en svensk kontext. I dessa sammanhang har jag valt att gå till de finska handlingarna.

delar av förarbetet till lagändringen att tillgå på svenska. Det innebär att språket i dessa utsagor kläs i en annan språkdräkt än den slutgiltiga analysen. Det innebär i sin tur att avvägningar i hur språket ska uppfattas och tolkas blir extra viktiga eftersom diskursanalys handlar om textanalys. Det är därtill värt att nämna, att varje beskrivning av händelser kläs i termer av avsikt och därmed följer en tolkning av aktörens uppsåt.⁴⁰ Skribenten har en avsikt med sin text och den står i förhållande till en diskurs. Det blir kanske extra tydligt i ett yttrande vars syfte är att påverka hur en lagtext formuleras, men det samma gäller även för andra texter – oavsett om de använder en normerande retorik eller ej. Språk bygger på sociala överenskommelser, men en av dess viktigaste sociala funktioner är också att påverka andras åsikter och hållningar.⁴¹

Jag har avsiktligt valt att inte undersöka enskilda företags ansvarsrapportering. Detta val har jag gjort eftersom rapporteringen för det första endast är en aspekt av företagets ansvar och för det andra intresserar jag mig inte för varför eller hur enskilda företag väljer att rapportera. Jag intresserar mig för ett bredare fält. I kvalitativ analys är sampelstorlek visserligen av underordnad betydelse⁴², men syftet är som sagt inte att endast studera företagens förståelse av företagsansvar – även om det utgör en del av det diskursiva fältet. Istället vill jag synliggöra kategorier som går utanför företaget och även vända blicken mot andra aktörer. När jag väljer att använda mig av undersökningar som gjorts av andra använder jag mig visserligen av en typ av andrahandskälla, men det är av en anledning. Dels har jag då tillgång till en bredare bas i min analys med två olika perspektiv – trender i företagens faktiska rapportering och företagsledarnas åsikter. Att själv gå till förstahandskällorna hade krävt en orimligt stor arbetsinsats. Men dels, och kanske framför allt, utgör dessa undersökningar en utmärkt källa för diskursanalytisk forskning eftersom texten implicit kläs i termer av avsikt. Med hjälp av rapporteringen⁴³ legitimerar dessa aktörer sin existens genom att från år till år analysera förändringar i beteende och åsikter. Därmed reflekterar undersökningarna ett sammanhang⁴⁴ – en för min forskningsansats viktig dimension som annars hade gått förlorad.

⁴⁰ Börjesson, 97–98.

⁴¹ Hellspång, 1.

⁴² Slevitch.

⁴³ Med rapportering avses här alltså inte bokslut eller årsrapportering, utan den rapportering som utgör de rapporter jag använder mig av i min undersökning.

⁴⁴ Seal.

Min analys bygger således på dessa val. Men för alla val som innebär inkludering följer också per automatik exkludering. Eftersom det material som valts är berättelser om och tecken på en verklighet i ett visst perspektiv innebär det även att andra perspektiv kommer att uteslutas. PwC och FIBS är inte ensamma om att ge ut rapporter om företagsansvar. Två andra aktörer som på olika sätt kommer att figurera i denna studie är Finnwatch och Finsif. De ger också ut rapporter om företagsansvar, men har valts bort för att få en hanterbar mängd material.

Finsif, Finland's Sustainable Investment Forum, är en medlemsbaserad intresseorganisation som grundades 2010 och som verkar för hållbara investeringar genom att förespråka att miljö-, samhälle- och bolagsstyrning tas i beaktande vid investeringsbeslut.⁴⁵ Finsif ger ut rapporter ur investerares, eller portföljförvaltares, perspektiv och därmed är detta en grupp aktörer som inte "själva" får komma till tals. De gånger investerare figurerar i rollen som intressenter sker det genom någon annans förståelse, en förståelse som inte per definition är felaktig, för det finns inte en sanning⁴⁶, utan det är helt enkelt någons sanning.

Finnwatch är en ideell medborgarorganisation som undersöker företagets samhällsansvar. Organisationen fokuserar på global företagshållbarhet och strävar till att främja ekologiskt, socialt och ekonomiskt hållbar affärsverksamhet genom att engagera företag, granska ekonomisk reglering och delta i och påverka allmän diskussion. Finnwatchs medlemmar är i sin tur en rad andra organisationer så som KEPA och Maan ystävä (Friends of the Earth Finland).⁴⁷ Finnwatch ger ut rapporter om vitt skilda ämnen, allt från rapporter rörande granskning av olika företag till offentlig upphandling och klimatförändringar, dock alltid med fokus på hållbarhet och ansvarsfrågor. Finnwatch representerar en "klassisk" så kallad NGO, en icke-statlig intresseorganisation, som ofta jobbar ideellt.

1.5 Fortsatt disposition

I nästa kapitel, kapitel två, presenteras företagsansvar med fokus på historiska rötter, definitioner och en närmare titt på hur företagsansvar tagit sig uttryck i praktiken bl.a. genom redovisning och rapportering av den samma. Denna presentation utgör därmed även den

⁴⁵ Finsif.

⁴⁶ Slevitch, 76–78.

⁴⁷ Finnwatch.

första kontextuella helheten – företagsansvar ur ett brett, historiskt men även nutida juridiskt perspektiv. De särdrag diskursanalysen som teori och metod bär på presenteras i kapitel tre samtidigt som analysen förankras i en konstruktivistisk forskningstradition med allt vad det innebär för forskningsresultat, validitet och mening. Kapitel tre fokuserar därmed på företagsansvar som konstruktion där det som presenteras som självklart i kapitel två istället problematiseras och diskuteras med utgångspunkt ett interpretivistiskt förhållningssätt till världen. I kapitel fyra presenterar jag den sista kontextuella helheten, alltså det finska samhället, som samtidigt utgör startpunkten för fallstudien som därefter övergår i en presentation av de framträdande kategorierna legitimitet, effektivitet, värdeskapande, risk och hållbar utveckling. Kategorierna presenteras tematiskt, analyseras och tolkas i ljuset av den valda kontexten. I kapitel fem diskuteras studiens resultat och slutligen knyts avhandlingen samman i kapitel sex, där jag även ger förslag till fortsatt forskning.

2 Företagets ansvar

Mitt mål är att redogöra för den historiska, sociala och lokala kontext som är aktuell för forskningsuppgiften. I detta kapitel vill jag därför redogöra för företagsansvarets kronologi för att kunna länka de allmänna historiska skeendena till de finska. Företagets ansvar och den rapportering företeelsen resulterar i är, likt övriga delar av företagets redovisning, heller inte statisk.⁴⁸ Även om den historiska kontexten i detta sammanhang kan ses som en typ av arkeologisk diskursanalys⁴⁹ – företagsansvarets uppkomst härleds – är det inte mitt syfte eftersom denna korta genomgång på inget sätt uppfyller alla de krav som ställs för att kunna kallas diskursanalys.⁵⁰ Genom att beskriva tidigare forskning och strömningar inom området skapas dock en del av det ramverk som idag utgör förståelsen av företagsansvar.

⁴⁸ Hopwood, 209.

⁴⁹ Bergström & Boréus, 310. I Foucaults diskursanalys finns två olika metoder, eller angreppssätt, arkeologi och genealogi. Arkeologi betecknar diskursens inre former och relationerna mellan texter mellan genealogi står för diskursens släktskapslinjer. Bergström & Boréus, 310–314.

⁵⁰ Antaki, Billig, Edwards & Potter.

2.1 En historisk tillbakablick

I ”Understanding CSR – Its History and the Recent Development”⁵¹ tar författarna Jhavar och Gupta fasta på hur konceptet Corporate Social Responsibility, CSR uppstod och har utvecklats fram till idag. Artikeln är relativt kortfattad, och långt ifrån fullständig vad gäller analys eftersom den rätt ensidigt beskriver de förhållanden som råder i USA. Eftersom idén om CSR föddes i en västerländsk kontext, och kanske framför allt i USA, bör artikeln dock inte förbises. CSR uppstod mot bakgrunden av den industriella revolutionen och de sociala problem som följde därpå och har gått från att endast omfatta filantropi till att idag även inkludera ett brett spektrum av krav gällande företags inverkan på miljö, ekonomi, samhälle och intressenter.⁵²

De tidiga filantropiska ansatserna till trots är CSR ändå ett fenomen som får tillskrivas den efterkrigstida eran, och idéerna fick verkligt fotfäste först fr.o.m. 1950-talet. Howard R. Bowen tillskrivs ofta rollen som CSR:ns fader eftersom hans *Social Responsibilities of the Businessman* (1953) uttryckligen behandlade ”social responsibility”. Före detta, år 1949, hade dock två artiklar publicerats i *Harvard Business Review*, där affärsmannens ansvar gentemot samhället debatterades. Donald K. David efterlyste i sin artikel ”Business Responsibilities in an Uncertain World” företagsledares engagemang för det offentliga bortom de omedelbara ekonomiska funktionerna som stod i direkt kontakt med affärslivet. Bernard Demsey svarade på denna efterlysning genom artikeln ”The Roots of Business Responsibility”, där han spann vidare på temat genom att presentera principer för ansvarsfull affärsverksamhet utgående ett filosofiskt perspektiv grundat på fyra olika rättvisebegrepp, där social eller bidragande rättvisa (eng. ”social or contributive justice”) utgör den kanske viktigaste.⁵³ Dempsey och David hävdade att affärsmannen är förpliktad att svara på kraven som ställs utgående ifrån denna bidragande rättvisa eftersom han, och därmed även företaget, för det första behöver ett välfungerande samhälle för att kunna verka och vara framgångsrikt och för det andra besitter betydande resurser som kan komma samhällsutvecklingen till godo.

⁵¹ Jhavar & Gupta.

⁵² Jhavar & Gupta, 105.

⁵³ Jhavar & Gupta, 106. De fyra rättvisebegreppen utgjordes av ”exchange justice” – det förtroende som ligger till grund för utbyte på marknaden, ”distributive justice” – det rättfärdiga förhållandet mellan statsmakten och individerna, ”general justice” – godtagande av juridiska ramverk och etiska skyldigheter samt slutligen ”social or contributive justice”.

Med makt följer ansvar och detta ansvar förväntades tas på ett konstruktivt sätt. Tankarna var ändå inte nya, utan byggde på den diskussion som redan pågått under många år och sedan dess har utvecklats till den omfattande debatt som existerar idag.⁵⁴ Det är dock viktigt att komma ihåg, att detta är 1950-talets USA, och att denna kontext på inget sätt kan likställas vid det finska samhället vid samma tidpunkt. Men det är likväl här rötterna till dagens diskussion kring företagets (samhälls)ansvar och ansvarsrapportering står att finna.

Sedan 1950-talet har dock förutsättningarna för all typ av affärsverksamhet förändrats drastiskt. Under 1960-talet blev filantropi en nyckelfråga för det goda företaget, problemet var, att länken mellan gåvogivande, aktieägare och fördelar var indirekt och skapade därför inte heller direkt värde.⁵⁵ Filantropin, "Doing well by doing good" blev ett sätt för företagen att svara på ökade krav från samhället. Fr.o.m. 1970-talet blev även forskning inom området allt vanligare som ett resultat av diskussionen kring företagets ansvar i kombination med ökad miljömedvetenhet.⁵⁶ På 1970-talet framhöll Friedman att företagets sociala ansvar endast kommer i en form, och det är att öka vinsterna. Därmed såg Friedman ingen fördel i att företagen ägnar sig åt filantropiska insatser.⁵⁷ Karnani⁵⁸ byggde delvis vidare på detta påstående och hävdade, att den påstådda idén om "Doing well by doing good" var en bluff och en paradox. Om marknaden är hälsosam, eller med andra ord – om marknaden fungerar, finns det inget behov för företagen att delta i hållbarhetsarbetet.

Civilsamhället har utvecklats och består idag av flera olika slags organisationer med olika agendor och olika metoder, olika retorik om man så önskar, att föra fram sina respektive förhållningssätt. Aktörer så som EU, OECD, FN, ILO och andra ideella organisationer har blivit viktiga aktörer vad gäller CR, men utgör en väldigt heterogen grupp aktörer som utövar påtryckningar dels på företagen och dels på de nationella organ som skapar de juridiska spelreglerna. Globaliseringen för också med sig nya frågeställningar i förhållande till kultur och nationell juridik. Det är en förhållandevis ny trend att staten inte har exklusiv rätt att reglera ekonomin. Enligt Vogel, som studerat förhållandet mellan olika typer av reglering,

⁵⁴ Jhavar & Gupta, 106.

⁵⁵ Vogel (2005); Doane, 23.

⁵⁶ Gray.

⁵⁷ Friedman. Friedman framhåller visserligen, att vinsten ska maximeras inom ramen för vad som är lagligt och etiskt, men att inget utöver detta kan krävas av företaget eller dess ledning. Alltså är vinstmaximering ändå det ultimata målet.

⁵⁸ Karnani, 69–71.

har självregleringen främst fokuserat på företagsverksamhetens sociala inverkan.⁵⁹ Karnani framhåller dock, att självregleringen också kan ses som ett sätt för företagen att på ett flexibelt sätt definiera mål och gränser inom väl valda områden för att på så sätt själva kunna förhindra offentlig reglering.⁶⁰ Valente och Crane ser detta som en spricka i den statliga infrastrukturen⁶¹, vilket i sig ställer företagen inför nya utmaningar när privat och offentlig reglering vävs samman⁶². Till skillnad från frivillig rapportering erbjuder statlig reglering däremot medel för att undvika att vissa företag helt enkelt åker snålskjuts när alla utgår ifrån samma regler och delvis delar långsiktiga mål.⁶³

Fastän CR redan tidigt har kritiserats har den lett till förändringar i företagens beteende. Porter och Kramer motsatte sig Friedmans syn på ekonomin, och framhöll att företag genom att ägna sig åt strategiskt hållbarhetsarbete, till skillnad från att endast svara på yttre krav, kan förbättra sin konkurrensförmåga.⁶⁴ Ett lönsamt företag verkar i en välmående kontext, som dock utmärks av konkurrens och det kommer att påverka alla enskilda företags möjlighet att förverkliga sin strategi. I förlängningen leder resonemanget till att Porter och Kramer presenteras sin idé om shared value. Shared value bygger på idén om att både företaget och samhället, genom att ta hänsyn till varandra, kan vinna fördelar. Men, ifall någondera parten gynnar sina egna intressen på bekostnad den andra så kommer det att undergräva båda parternas långsiktiga framgång. Med andra ord, och i motsats till vad Doane⁶⁵ påstår, kommer kortsiktig egoism att undergräva långsiktig framgång.⁶⁶ Genom strategisk CR kan företagen också förbättra sin konkurrensposition. Den felande länken ligger inte i avsaknad av samhällsengagemang från företagens sida, utan i det faktum att företagen endast har ägnat sig åt reaktiva åtaganden.⁶⁷ Å andra sidan har idén om shared value kritiserats av bland annat Schumpeter⁶⁸, som menar att shared value erbjuder kapitalisten ett alternativ för att tillgodose egenintresset maskerat som samhällsansvar, alltså legitimerar idén kapitalismen.

⁵⁹ Vogel (2008), 263–264.

⁶⁰ Karnani, 74–75, 77, 80, 81.

⁶¹ Valente & Crane, 54.

⁶² Vogel (2008), 263–265.

⁶³ Reich, 15–17.

⁶⁴ Porter & Kramer (2002), 57–58, 91.

⁶⁵ Doane, 24–26.

⁶⁶ Porter & Kramer (2006), 84.

⁶⁷ Porter & Kramer (2002), 57–58.

⁶⁸ Schumpeter. Se även Laine (2009a), med hänvisning till Banerjee.

I "Sustainability accounting – a brief history and conceptual framework"⁶⁹ redogör Geoff Lamberton för kopplingarna mellan redovisning och hållbarhet fr.o.m. början av 1990-talet och det ökade intresset för detta inom akademisk och professionell litteratur fram till presentationen av GRI Sustainability Reporting Guidelines vid World Summit on Sustainable Development år 2002, när de olika infallsvinklarna sammanlänkades till ett ramverk för hållbarhetsredovisning. Lamberton presenterar de olika existerande metoderna för hållbarhetsredovisning genom att identifiera gemensamma teman inom dem. Under 1990-talet aktualiseras tanken om framtida generationers möjlighet till existens och hur dagens organisationer bör förhålla sig till naturresurser med tanke på framtiden i allt högre grad. Naturens resurser är inte oändliga och därmed bör även redovisningen av naturtillgångar återspegla detta, både på kort och på lång sikt.

En viktig del av den terminologi som förknippas med CR idag är även uttrycket *Triple bottom line* (TBL), där man tar fasta på företags interaktion med "people, planet and profit". TBL presenterades 1999, som en form av hållbarhetsredovisning där organisationens ekonomiska, sociala och miljömässiga påverkan synliggörs. TBL-redovisning understöddes även av den framväxande efterfrågan på hållbar utveckling – ett tydligt exempel på redovisningens föränderlighet och inneboende, ännu outnyttjade, potential⁷⁰. TBL utgörs dock inte av en enda typ av redovisning, utan vissa versioner försöker använda monetära enheter för att mäta företagets prestationer medan andra, så som t.ex. GRI, använder sig av ett brett spektrum av indikationer eftersom det finns variabler för mätning av hållbarhet vars komplexitet inte tillåter kvantifiering.⁷¹ Företagsansvar som idé har gått från att endast innebära vinstmaximering⁷² till att idag omfatta ett ansvar gentemot det samhälle det är en del av genom att företräda socialt hållbara affärsmodeller som inte endast gynnar företaget självt.

CR har alltså gått från att fokusera på affärsmannens ansvar gentemot samhället med fokus på filantropiska, privata insatser, via tankegångar där aktieägarnas vinstmaximering fick sällskap av andra intressen så som mänskliga rättigheter, naturskydd, antikorrupcion osv. till att idag omfatta processer bestående av sociala, ekonomiska, etiska, människorättsliga,

⁶⁹ Lamberton.

⁷⁰ Hopwood.

⁷¹ Jhavar & Gupta, 108–109; Lamberton, 10–11.

⁷² Eller – hur är det egentligen med det?

miljömässiga och kulturella aspekter som integreras i såväl strategi som verksamhet i förhållande till företagets intressenter.

2.2 Doing well by doing good?

2.2.1 Definitioner

Företagsansvar, företagets samhällsansvar, företagets samhällsengagemang, företagets sociala ansvar, etiskt företagande, hållbar utveckling, hållbart företagande. Termerna för att beskriva företagsansvar är många och de används ofta relativt synonymt. Under de senaste åren har termen företagsansvar vuxit sig starkare, på samma sätt som engelskans Corporate responsibility, CR, blir allt vanligare vid sidan av det mera ursprungliga CSR. Att tala om de tidiga strömningarna som företagsansvar, CR, blir delvis att använda sig av en anakronism eftersom termen som sådan vid den tiden var okänd. Å andra sidan existerar ingen direkt kronologi för de olika termerna. Det görs också sällan någon skillnad på termerna företagsansvar och hållbar utveckling eller hållbart företagande i diskussionen om företagets ansvar. De två används ofta synonymt eftersom företagets samhällsansvar ingår i begreppet hållbarhet⁷³. I denna avhandling används främst begreppen företagsansvar och den engelska förkortningen CR. Anledningen till att jag inte likställer företagsansvar och hållbarhet är, att de två termerna inte kan likställas i mitt material, vilket kommer att bli tydligare i kapitel 4.

Hållbar utveckling uppnås genom att tillgodose dagens behov på ett sådant sätt som inte förhindrar att framtidens behov kan tillgodoses⁷⁴. Begreppet företagsansvar har, på samma sätt som termen hållbar utveckling, flera olika definitioner men ingen entydig sådan har ännu accepterats. Enligt den så kallade *Europeiska unionens grönbok*⁷⁵ tar företaget sitt samhällsansvar genom att frivilligt välja att utöva sin verksamhet på ett sådant sätt att det leder till förbättringar i samhället och miljön. Ett annat sätt för företaget att erkänna sitt ansvar är att jämföra ansvaret för sin sociala och miljömässiga påverkan med ansvaret för

⁷³ Laine (2009a), 13–14.

⁷⁴ UN Documents: "Humanity has the ability to make development sustainable to ensure that it meets the needs of the present without compromising the abilities of future generations to meet their own needs" (3. Sustainable Development, 27 punkten). Rapporten kallas även "Brundtlandrapporten" (Laine (2009a), 2, 13).

⁷⁵ Europeiska unionen, *Grönbok*, 4.

sin ekonomiska prestation⁷⁶. Ett tredje sätt, är att företag i sin verksamhet tar hänsyn till miljö som en nyckelprestation⁷⁷ eller presterar bättre resultat än vad lagen kräver och/eller tar ansvar för hur det påverkar omgivningen⁷⁸. Idag ses företagets ansvar, eller hållbar utveckling, generellt som en kombination av att prestera mera än vad som krävs i juridisk mening, att utveckla profitabla lösningar för att svara på lokala och globala utmaningar, att integrera hållbarhet i alla led i verksamheten och att även ta ansvar för leverantörskedjan. Därtill handlar hållbarhet om att minimera sin negativa inverkan på sociala-, ekonomiska- och miljömässiga aspekter samtidigt som de positiva aspekterna maximeras för alla intressenter. Slutligen handlar företagsansvar också om att kommunicera såväl positiva som negativa resultat på ett ärligt och transparant sätt.⁷⁹ Genom att anamma ett etiskt förhållningssätt anses företagen kunna öka sitt marknadsvärde, stöda sitt strategiska beslutsfattande och skapa långsiktigt mervärde för aktieägarna.⁸⁰

På samma sätt som definitionen av företagsansvar är mångfasetterad, är även definitionen av rapporteringen komplex. Gray har gjort en ansats, där rapporteringen definieras som all den rapportering som går utanför det finansiella, dvs. "[---] social responsibility accounting, social audits, corporate social reporting, employee and employment reporting, stakeholder dialogue reportings as well as environmental accounting and reporting."⁸¹

Ansvarsrapportering som term är alltså bred, och fungerar som synonym med andra termer som används för att beskriva rapportering av företagets hållbarhet eller samhällsansvar i termer av ekonomisk, miljömässig och social påverkan. Med dagens mått mätt ska redovisningen ge en balanserad och rimlig bild av resultatet inom hållbarhet och kan t.ex. handla om att ställa organisationens resultat i förhållande till lagar, normer, regler, standarder och frivilliga initiativ och att visa hur organisationen påverkar och påverkas av förväntningar på hållbar utveckling.⁸² I anslutning till denna diskussion finns även en parallell, och självfallet delvis tangerande, diskussion om skillnaden mellan att agera hållbart och att vilja

⁷⁶ The Confederation of British Industry.

⁷⁷ Laudal, 64.

⁷⁸ Quaak, Aalbers & Goedee, 294.

⁷⁹ FIBS.

⁸⁰ Lloyd & Mey; Friede, Busch & Bassen.

⁸¹ Gray, 687.

⁸² Global Reporting Initiative, *Riktlinjer för hållbarhetsredovisning*, 3.

framstå som hållbar. Jutterström och Norberg⁸³ talar om det i termer av ansvarstagande respektive ansvarstalande, där den första aspekten beskriver företagets verkliga aktivitet för att leda företagets verksamhet i riktning mot ökad hållbarhet, medan den andra aspekten beskriver hur företaget, ibland ofördelaktigt positivt, presenterar dessa aktiviteter.

En definition av såväl företagsansvar som ansvarsrapportering känns viktig, trots att det är just innebörden av företagsansvar som undersöks i denna studie. Den ”gängse” uppfattningen om vad företagets ansvar innebär och vad som egentligen avses när man talar om företagsansvar är det som problematiseras. Det kommer att visa sig, att det inte är fullt så enkelt.

2.2.2 Tidigare forskning

Med början under 1970-talet har företagets ansvar och dess rapportering samt för- och nackdelar undersökts. De tidiga undersökningarna syftade främst till att beskriva de nya praktikerna med liten eller ingen ansats till förståelse för företagsansvaret⁸⁴ även om det i den tidiga forskningen fanns vissa förslag till normativa modeller⁸⁵. Hur företagets ansvar, oavsett vilka ord som använts för att beskriva det inom olika områden, har påverkat företagets prestation har dock varit av intresse ända sedan 1970-talet och intresset har ökat kraftigt under de senaste åren. Med tiden har forskningen inom området därför också blivit allt mera omfattande och företagets ansvar och hållbarhetens påstådda för- och nackdelar har

⁸³ Jutterström & Norberg (2013a), 10; Norberg, 36–52. Norberg visar dock på, att det ofta historiskt sett varit viktigare för svenska företag att ta ansvar genom sin affärsverksamhet än det varit att tala om det, till skillnad från hur det ofta har varit i USA. Eftersom jag inte själv undersökt detta kan jag inte dra några slutsatser. Jag kan dock hänvisa till Niskala (i Kivelä (2013), 30), som framhåller att samhällsansvaret ofta varit på en god nivå i Finland, men att rapporteringen har halkat efter. Denna uppfattning bygger dock också på vad som förstås med företagsansvar och är därmed uttryck för Norbergs och Niskalas respektive förståelser.

⁸⁴ Gray.

⁸⁵ Laine (2009a), 19–20.

undersökts grundligt⁸⁶, om än oftast med hjälp av kvantitativa metoder.⁸⁷ Den omfattande litteratur som finns tillgänglig idag är omöjlig att redogöra för på ett kortfattat sätt, men jag vill ändå lyfta några av den tidigare forskningens tankegångar för att kontextualisera diskursen.

Vid definitionen av företagsansvar slutade jag vid tanken om ”doing well by doing good”, alltså att företagen kan bli långsiktigt lönsamma genom att anamma ett etiskt förhållningssätt, där man tar hänsyn till och investerar i sin samhällseliga kontext. Alla har under åren självfallet inte hållit med om dessa tankegångar. Maignan och Ralston⁸⁸, anser i motsats till detta att företag endast är ansvariga inför sina intressenter och att företagets egna riktlinjer och principer ska reglera hur företaget påverkar intressenterna. Maignan och Ralston är heller inte ensamma. Karnani var kritisk till den samlade litteraturens vilja att länka samhällsansvaret till potentiella vinster och hävdade istället att företagsledare, intressenters krav till trots, inte undersöker och engagerar sig i så kallade möjligheter samtidigt som de gör världen lite bättre – kort och gott, marknaden fungerar.⁸⁹ Lönsamhet överträffar principer⁹⁰ och företagsansvar avfärdas genom att konstatera, att the business of business is business och så är man åter tillbaka vid företagets ansvar att generera vinst åt ägarna, eftersom det i slutändan kommer att resultera i maximerad social välfärd. Det som ges etiketten CR är i själva verket den ”osynliga handen”, som verkar i enlighet med teorin utan att några särskilda incitament behövs.⁹¹

Hållbarhetsrapportering⁹² har ändå på relativt kort tid blivit något av en självklarhet för många stora företag och företagens rapporteringsbeteende har undersökts i relativt stor

⁸⁶ Friede, Busch & Bassen: Sedan 1970-talets början fram till 2014, har ca 2250 akademiska studier som undersöker kopplingen mellan ESG-faktorer (Environmental, social and governance) och företagets finansiella prestation publicerats. Jag har inga uppgifter om hur många ytterligare studier som publicerats fram tills idag. Därtill tar denna studie inte explicit hänsyn till de studier som diskuterar ämnen i anslutning till företagets hållbarhet ur andra perspektiv än lönsamhet, t.ex. ifall det är företagets ansvar att ägna sig åt samhällsinsatser, var företag eventuellt kan göra störst nytta, hur omfattande rapporteringen är eller hur rapporteringen påverkar bilden av företaget, för att nämna några få teman.

⁸⁷ Laine (2009a), 33. Kategorisering och kvantifiering har visserligen möjliggjort innehållsanalys, men Laine framhåller, att trots att man kan se hur mycket utrymme ett visst ämne eller tema ges, så säger det inget om innehållet i sig eller vad företaget vill med det som sägs.

⁸⁸ Maignan & Ralston (2002).

⁸⁹ Karnani, 74–75.

⁹⁰ Doane, 24–26.

⁹¹ Karnani, 70, 72, 76.

⁹² 'Hållbarhetsrapportering' är de facto den term som använts framom termen 'ansvarsrapportering'.

omfattning, både vad gäller varför företag väljer att frivilligt rapportera, hurdana företag som rapporterar och vad de rapporter som ges ut innehåller.⁹³ Nyttan kan vara ökad konkurrenskraft eller bestå av undvikta kostnader av t.ex. politisk karaktär, som företagen vill undvika.⁹⁴ Politiska kostnader kan här förstås som en del av företagets rykte och därmed dess legitimitet,⁹⁵ en legitimitet som är svårare att erhålla för företag som av sin kontext klassas som kontroversiella.⁹⁶ Därutöver menar Huang och Kung⁹⁷ att företags frivilliga rapportering kan bygga på en vilja att svara på intressenters krav medan de Villers och van Staden⁹⁸ framför att företag rapporterar om företagsansvar för att kunna legitimera sin verksamhet. Grüning⁹⁹ visar ändå på att det är företages individuella särdrag som avgör huruvida företaget rapporterar och rapporternas omfattning, och detta oberoende av om motivet till hållbarhetsredovisningen är att svara på yttre krav eller en önskan om att forma det omkringliggande samhället.

Det har gjorts otaliga studier inom detta ämne för att påvisa vilka företag som väljer att engagera sig i hållbarhet, på vilket sätt de gör det och varför samt vilka deras motiv att hållbarhetsrapportera är.¹⁰⁰ Det motiv som oftast lyfts upp, men inte alltid, grundar sig på legitimitet¹⁰¹ och det har framför allt varit företag i västvärlden, vars verksamhet är knuten till en bransch med så kallad miljöpåverkan¹⁰². Legitimitetsteorin bygger på idén om legitimitet som en resurs och som något som förtjänas. Företag blir legitima, eller berättigade existens, genom att anamma samma värdesystem som råder i den sociala kontext där de verkar. De aktörer som talar och lobbar för CR använder också ofta legitimitet som argument, vid sidan av moralisk skyldighet, hållbarhet och rykte¹⁰³, där framförallt rykte, men även de

⁹³ Laine (2009a), 23; Cho, Laine, Roberts & Rodrigue (2016).

⁹⁴ Gamerschlag, Möller & Verbeeten (2010), 234.

⁹⁵ Power, 20.

⁹⁶ Jo & Na.

⁹⁷ Huang & Kung.

⁹⁸ de Villers & van Staden.

⁹⁹ Grüning, 646.

¹⁰⁰ Laine (2009a), 24–26. Laine hänvisar till ett flertal tidigare studier som undersökt olika aspekter av företagens redovisning.

¹⁰¹ Se t.ex. Laine (2009a); Gamerschlag, Möller & Verbeeten (2010); Quaak Aalbers & Goedee; Huang & Kung; de Villers & van Staden. För en bättre inblick i varför finska företag väljer att frivilligt hållbarhetsrapportera, se t.ex. *Hållbarhetsrapportering i Finland – En empirisk studie över hållbarhetsbeteende och determinanter för hållbarhetsrapportering* av Anna Solvin, 2012, Svenska Handelshögskolan (Pro gradu).

¹⁰² Laine (2009a), 24.

¹⁰³ Porter & Kramer (2006), 81.

andra delvis kan länkas till legitimitet. Legitimitetsteorin brottas ändå med en homogen syn på samhället, när det i själva verket består av många olika grupper med olika preferenser.¹⁰⁴ I förlängningen innebär det ändå att en del företag kan välja att differentiera sig genom att värna om samhället, miljön och människan. Porter och Kramer¹⁰⁵ anser att företaget bör ha en uttalad strategi, med klara, mätbara resultat som kan mätas över tid, för att lyckas. I tillägg ansåg Leonhard och Rangan¹⁰⁶, att de som lyckas bäst är de företag som integrerat CR i sin övergripande strategi. Enligt Maccarrone¹⁰⁷ leder detta också till att de företag, vars ledning tror på denna effekt kommer att implementera ett större samhällsansvar i sin strategi. Knudsen, Geisler och Ege¹⁰⁸ framhåller, att styrelsen bör ansvara för och följa upp CR-initiativen för att de ska bli framgångsrika.

Att företag ska kunna mäta sina resultat över tid anspelar även på effektivitet. En stor del av den diskussion som berör hållbarhet handlar också om effektiv resursallokering och det faktum att jordens resurser inte är oändliga. Andra har därför undersökt CR som ett sätt för företag att effektivisera sin verksamhet. Bland annat Jutterström och Norberg talar om företagets sociala ansvarstagande som managementidé, där de drar paralleller mellan företagsansvar och klassiska idéer såsom lean production och just-in-time med syfte att använda företagets resurser på ett effektivt sätt alternativt spara resurser.¹⁰⁹ När CR ses som en managementidé blir den också en modell genom vilken företagets verksamhet dirigeras¹¹⁰ och Jutterström och Norberg hävdar, att effektivitet är viktigare för organisationen än legitimitet¹¹¹. Visserligen är denna syn på management relativt vag, och Filosof¹¹² tycker att den de facto saknar betydelse och därmed undergräver idén om företagsansvar som managementidé. Filosof säger även, att hela idén som sådan kommer till korta på åtminstone två punkter: för det första är företagsansvar inte statiskt, utan en pågående process, som ständigt antar nya former och för det andra skulle CR:s natur innebära att den var den enda idén som tog fasta på förhållandet mellan företagsverksamhet och samhälle.¹¹³

¹⁰⁴ Laine (2009a), 17, 26–28.

¹⁰⁵ Porter & Kramer (2006), 89–92.

¹⁰⁶ Leonhard & Rangan, 12.

¹⁰⁷ Maccarrone, 114.

¹⁰⁸ Knudsen, Geisler & Ege, 1–2.

¹⁰⁹ Jutterström & Norberg (2013a), 3–4.

¹¹⁰ Jutterström & Norberg (2013a), 2.

¹¹¹ Jutterström & Norberg (2013b), 179–181.

¹¹² Filosof, 237.

¹¹³ Filosof, 237–238.

På samma sätt som företagens vilja att rapportera har undersökts¹¹⁴ har även viljan att framstå i bättre dager än vad som egentligen är fallet undersökts. Fenomenet tangerar legitimitetsteorin och kan leda till att företagets rapportering frikopplas från dess verksamhet. Eftersom legitimitet bygger på bilden av företaget, alltså hur det uppfattas, kan företag vilja manipulera denna bild.¹¹⁵ Greenwashing, som är detta fenomenets ytterlighet, handlar i korthet om en svag hållbarhetsprestation i kombination med en extern, positiv kommunikation gällande samma hållbarhetsprestation.¹¹⁶ Greenwashing, eller åtminstone tendenser till greenwashing, innebär alltså att det finns en klar klyfta mellan företagets retorik och praktik.¹¹⁷ Genom greenwashing försöker företagen medvetet att missleda konsumenterna och andra intressenter gällande en produkts, tjänsts eller verksamhets miljövänlighet, och CR används främst som en marknadsföringsmetod. Det går snabbare att förändra rapporteringen än att förändra beteendet. Att minska och reglera greenwashing är extra svårt i en kontext som inte är reglerad¹¹⁸ och greenwashing är extra vanligt bland de företag som väljer att inte låta sina rapporter verifieras externt.¹¹⁹

Idag pekar allt mera dock mot att företag som väljer att implementera hållbarhet i sin strategi är mera framgångsrika än andra företag. I december 2015 utgav Deutsche Asset Management och Hamburg Universitet den hittills mest omfattande rapporten inom ämnet. Rapporten byggde på ca 2250 individuella akademiska studier och slutsatsen var att hållbarhet har en positiv inverkan på företagets prestation och att denna inverkan även kunde ses långsiktigt.¹²⁰

Ifall man blickar in i framtiden, där USA ofta går i spetsen för utvecklingen, har man idag delvis tagit steget från att tala om hållbarhet i termer av företagsansvar till att tala om social inverkan. Företaget och dess verksamhet förväntas syfta till att förbättra samhället på något sätt. Att följa juridiska krav räcker i många fall inte, på samma sätt som ospecificerad välgörenhet inte räcker till. Istället eftersträvas lösningar på verkliga, specifika problem. I

¹¹⁴ Laine hänvisar till DiMaggio och Power (1983) och deras analytiska ramverk med mekanismer knutna till isomorfism med tvingande, imiterande och normativ förändring. Laine (2009b).

¹¹⁵ Laine (2009a), 27.

¹¹⁶ Delmas & Burbano, 65; Karnani, 77; Doane, 27–28.

¹¹⁷ Knudsen, Geisler & Ege, 6–7.

¹¹⁸ Delmas & Burbano.

¹¹⁹ Laufer.

¹²⁰ Friede, Busch & Bassen. Jag känner inte till någon lika omfattande, eller mera omfattande, nyare studie än denna.

centrum för utvecklingen står institutionaliserade placerare och kunder.¹²¹ Här är det även intressant att konstatera, att de riktlinjer för rapportering som just nu är under arbete inom SASB, Sustainability Accounting Standards Board,¹²² utformas med tanke på placerares behov av information.¹²³ Än en gång får man dock påminna sig om, att USA och Finland på intet sätt är likadana. Välfärdsstaten¹²⁴ Finland skiljer sig på många sätt från det amerikanska samhället, där den privata sektorn spelar en stor roll i samhällelig utveckling och problemlösning. SASB förväntas ge ut sina riktlinjer under 2018.¹²⁵

2.2.3 Ramverk för ansvarsrapportering

Organisationen Carrots & Sticks undersöker globala trender i den icke-finansiella rapporteringens reglering och instrument för rapportering. Själva talar de om hållbarhetsrapportering och databasen, med samma namn som organisationen, innehåller en översikt av såväl frivilliga som obligatoriska regelverk och den aktuella informationen insamlades år 2016.¹²⁶ Då undersöktes regleringen i 71 länder och territorier¹²⁷ och i 64 av dem kunde man identifiera instrument. Sammantaget identifierades 383 olika instrument – 248 obligatoriska och 135 frivilliga – och en klar ökning i jämförelse med föregående undersökning, som gjordes 2013, och även tidigare undersökningar gjorda 2010 och 2006.¹²⁸ Självfallet är inte alla tillämpbara i Finland eftersom många är landspecifika, men det visar på en klar global trend.

EU har länge framhållit att det finns ett behov av att harmonisera ansvarsrapporteringen och att det är av stor vikt att ha ett globalt regelverk som reglerar innehållet i rapporterna för att

¹²¹ Ristaniemi; Niskala.

¹²² SASB. År 2011 grundades SASB, en fristående organisation med mål att utforma riktlinjer för hur företag ska rapportera med avseende på den information investerare behöver som underlag för sitt beslutsfattande.

¹²³ SASB.

¹²⁴ Jag är medveten om att det finns studier som pekar på att välfärdsstaten krackelerar i grunden, men tänker inte gå in i denna diskussion. Det blir dock intressant att följa utvecklingen – går även vi mot ett samhälle där privat sektor får en allt större betydelse i samhällsapparaten vid sidan av offentlig- och tredje sektorn?

¹²⁵ SASB. Riktlinjerna förväntas vara klara under mitten av 2018.

¹²⁶ Carrots & Sticks.

¹²⁷ Även om det på inget sätt påverkar denna studie, är det värt att notera att de länder som inkluderats i studien relativt långt utgör industrialiserade länder eller länder där västvärlden har haft historiska eller har nutida intressen. T.ex. omfattas en stor del av länderna på den afrikanska kontinenten inte av undersökningen. När man talar om globaliseringen och en global värld ryms alla ändå inte med.

¹²⁸ Carrots & Sticks (2016), 9–10.

de ska vara användbara.¹²⁹ Det finns även flera studier som visar på nationella skillnader i rapporteringsbeteende.¹³⁰ I *En förnyad EU-strategi 2011–2014 för företagens sociala ansvar*¹³¹, som antogs 2011, konstaterade man åter en gång, att det finns ett behov av att förbättra företagens tillhandahållande av social och miljörelaterad information genom ett lagstiftningsförslag på området. I strategin gav kommissionen även en ny definition av företagens sociala ansvar som ”företagens ansvar för den egna verksamhetens konsekvenser för samhället”.¹³² Samtidigt konstaterade även kommissionen, att en förutsättning för detta var att all tillämplig lagstiftning efterföljdes och att företagen, för att till fullo ta sitt sociala ansvar, bör införa en process som innebär att de tillsammans med sina intressenter ser till att socialt ansvarstagande, miljötänkande, etik, respekt för mänskliga rättigheter och konsumentperspektiv genomsyrar företagets verksamhet och kärnstrategi. I strategin blickar man även framåt mot Europa 2020-strategin och påpekar, att information om sociala och miljömässiga faktorer kan underlätta för företagen att interagera med intressenter och att kartlägga väsentliga risker med avseende på hållbarhet.¹³³ Fokus i strategin ligger dock inte på hur och vad företagen ska rapportera om, utan utgör en genomgång av det dåvarande läget och framstegen vad gäller företagens sociala ansvar och hur man ska lyfta frågan genom att uppmana och uppmuntra andra organ och organisationer att delta i diskussionen.

Under åren har EU och dess organ också publicerat flera olika resolutioner och rekommendationer inom ramen för företagens sociala ansvar – bland annat *Kommissionens rekommendation av den 30 maj 2001 om redovisning, värdering och lämnande av upplysningar när det gäller miljöaspekter i företags årsbokslut och förvaltningsberättelser*¹³⁴, *Företagens sociala ansvar: ett ansvarstagande, transparent och*

¹²⁹ Europeiska unionen, *Grönbok*, 16.

¹³⁰ Huang & Kung; Seidl, Sanderson & Roberts.

¹³¹ *Meddelande från kommissionen till Europaparlamentet, rådet och Europeiska ekonomiska och sociala kommittén och Regionkommittén – En förnyad EU-strategi 2011–2014 för företagens sociala ansvar KOM (2011) 681.*

¹³² *Meddelande från kommissionen till Europaparlamentet, rådet och Europeiska ekonomiska och sociala kommittén och Regionkommittén – En förnyad EU-strategi 2011–2014 för företagens sociala ansvar KOM (2011) 681*, 7. Definitionen är alltså ändå inte helt olik den som framlades av Quaak, Aalbers & Goedee år 2006, *se not 76*.

¹³³ *Meddelande från kommissionen till Europaparlamentet, rådet och Europeiska ekonomiska och sociala kommittén och Regionkommittén – En förnyad EU-strategi 2011–2014 för företagens sociala ansvar KOM (2011) 681*, 9, 12.

¹³⁴ *Kommissionens rekommendation av den 30 maj 2001 om redovisning, värdering och lämnande av upplysningar när det gäller miljöaspekter i företags årsbokslut och förvaltningsberättelser [delgivet med nr K(2001) 1495].*

*ansvarsfullt affärstänkande och en hållbar tillväxt*¹³⁵ och *Företagens sociala ansvar: att arbeta för samhällets intressen och för hållbar återhämtning för alla*¹³⁶ för att nämna några. De två sistnämnda ligger även till grund för det direktiv som utgavs 2014 med namnet *Europaparlamentets och rådets direktiv 2014/95/EU av den 22 oktober 2014 om ändring av direktiv 2013/34/EU vad gäller vissa stora företags och koncerners tillhandahållande av icke-finansiell information och upplysningar om mångfaldspolicy*¹³⁷. Detta direktiv ligger i sin tur till grund för bokföringslagens 3a kap – Icke-finansiell rapport, dvs. kravet om upprättande av en icke-finansiell rapport i finländsk lagstiftning som även innebär att rapporteringen blir tvingande.

Även om det alltså för det mesta är frivilligt för företag att genom ansvarsrapportering redovisa hur deras verksamhet påverkar miljö, ekonomi och samhälle har denna typ av rapportering ökat anmärkningsvärt under de senaste åren. Rapporteringen har de facto ökat till den grad att det kan anses ha varit tvingande för företag att ansvarsrapportera fastän det ännu inte varit obligatoriskt i laglig mening.¹³⁸ I och med EU:s direktiv för rapportering av icke-finansiell information, som som sagt trätt i kraft 2017, är ansvarsrapportering dock mera aktuellt än någonsin, inte endast i USA genom SASB:s riktlinjer.

Trots flera olika regelverk för vad en ansvarsrapport bör innehålla och verktyg för hur de samma presteras utgör de flesta endast riktlinjer för miljörapportering och/eller nationella riktlinjer¹³⁹. Utöver dessa påträffas det även en del standarder som företag kan följa, bland andra ISO 14001, ISO 9001, OHSAS 18001. Under en lång tid har den internationellt sett mest accepterade standarden varit den som utgetts av GRI. Men under de senaste åren har Integrated reporting, <IR> kommit att bli allt större och man ser också att allt fler företag tar till sig den så kallade tanken om ”integrated thinking”. Den senaste i raden är Europeiska kommissionens riktlinjer för icke-finansiell rapportering¹⁴⁰. Riktlinjerna utgör dock ingen

¹³⁵ *Företagens sociala ansvar: ett ansvarstagande, transparent och ansvarsfullt affärstänkande och en hållbar tillväxt – Europaparlamentets resolution av den 6 februari 2013 om företagens sociala ansvar: ett ansvarstagande, transparent och ansvarsfullt affärstänkande och en hållbar tillväxt (2012/2098(INI)).*

¹³⁶ *Europaparlamentets resolution av den 6 februari 2013 om företagens sociala ansvar: att arbeta för samhällets intressen och för hållbar återhämtning för alla (2012/2097(INI)).*

¹³⁷ *Europaparlamentets och rådets direktiv 2014/95/EU.* I denna avhandling fokuserar jag, som tidigare nämnt, inte på upplysningar om mångfaldspolicy.

¹³⁸ *KPMG International Survey of Corporate Responsibility Reporting 2011*; Silvola & Westman, 42.

¹³⁹ Carrots & Sticks.

¹⁴⁰ *Meddelande från kommissionen: Riktlinjer för icke-finansiell rapportering (metod för rapportering av icke finansiell information) (2017/C 215/1).*

ram i samma bemärkelse som t.ex. GRI och <IR>, utan de ska helt enkelt hjälpa företagen att prestera högkvalitativa, relevanta, användbara och konsekventa rapporter. Det finländska juridiska landskapet presenteras närmare i kapitel 4.1.3. Men eftersom även en stor del av den obligatoriska rapporteringen utgår ifrån ramverk som tillhandahålls av icke-statliga organisationer, följer här en genomgång av de mest kända och använda internationella standarderna. Dessa standarder sätter tonen för en del av den diskussion som omger företagets ansvar samtidigt som de också är ett resultat av samma diskussion och därför känns det viktigt att de inte förbises.

Global Reporting Initiative

Global Reporting Initiative, GRI, är en ideell, icke-statlig organisation som grundades år 1997 i Boston. GRI har samarbetat med individer från affärslivet, samhället och professionella institut för att utforma ett ramverk som innehåller riktlinjer för mätning och rapportering av företagets sociala dimension, miljömässiga påverkan och finansiella situation.¹⁴¹ Visionen är att skapa en framtid, där hållbarhet är en naturlig del av företagets beslutsprocess. Därför bör sociala och miljömässiga faktorer rapporteras på samma sätt som finansiella faktorer och genom ramverket kan företagen kommunicera information gällande inverkan på hållbarhetsfaktorer så som klimatförändringar, mänskliga rättigheter och korruption. GRI är det internationellt sett mest använda ramverket och man har nu övergått till att rapportera enligt GRI G4 versionen.¹⁴²

Den viktigaste förändringen i G4-ramverket i jämförelse med tidigare G3 är att väsentlighet ligger till grund för rapporteringen. G4-ramverket bygger på att företag ska identifiera aspekter som är väsentliga för företaget inom varje dimension för hållbarhet, dvs. sociala, ekonomiska och finansiella. I rapporteringen bör företaget även besluta på vilken nivå man vill rapportera – ”core” eller ”comprehensive”, där core innehåller de väsentliga elementen i en hållbarhetsrapport medan comprehensive bygger på core-rapporten, men utöver det kräver uppgifter om företagets strategi, analys, styrning, etik och integritet och

¹⁴¹ Global Reporting Initiative.

¹⁴² Global Reporting Initiative, *Riktlinjer för hållbarhetsredovisning*; Global Reporting Initiative, *G4 Sustainability Reporting Guidelines – Reporting Principles and Standard Disclosures*.

därmed utgör en mera omfattande rapport.¹⁴³ GRI har varit det mest vedertagna sättet att rapportera i Finland¹⁴⁴, även enligt PwC:s senaste undersökning¹⁴⁵. Därmed är det också naturligt att GRI:s ramverk används för att utse vinnaren i Finlands ansvarsrapporteringsstävling som har ordnats sedan 1996 av FIBS.¹⁴⁶ Å andra sidan kan detta också i sig leda till att fler företag väljer att rapportera enligt denna standard, både för att standarden synliggörs och för att företaget i sin tur, genom att använda den, kan få synlighet.

International Integrated Reporting Council och Integrated reporting

International Integrated Reporting Council (IIRC) initierades år 2009 av Prins Charles och året efter, 2010, grundades IIRC av Accounting for Sustainability, Global Reporting Initiative och International Federation of Accountants. IIRC, som idag är en internationell organisation, består av företrädare för lagstiftare, investerare, arbetslivsorganisationer, revisionsbranschen och forskarsamfund.¹⁴⁷

År 2013 gav International Integrated Reporting Council (IIRC) ut sitt ramverk för integrerad rapportering, *The International <IR> Framework*¹⁴⁸. Ramverket publicerades med syfte att öka kvaliteten på den information som tillhandahålls för företagets intressenter, främst investerare, för att på så sätt möjliggöra en effektivare kapitalallokering.¹⁴⁹ Enligt IIRC är en integrerad rapport en koncis redovisning av hur organisationens strategi, styrning, prestation och framtidsutsikter i relation till den externa kontexten skapar värde på kort, medellång och lång sikt.¹⁵⁰ Det handlar alltså kort sagt om att kombinera finansiell och icke-finansiell information i en rapport, en integrerad rapport, för att beskriva hur företaget genom sin verksamhet skapar värde över tid. I den integrerade rapporten bör uppgifter om företagets inverkan på det omgivande samhället med hjälp av förändringen i olika typer av kapital ingå. De sex kapitalen som ingår är: finansiellt kapital, tillverkningskapital, intellektuellt kapital,

¹⁴³ Global Reporting Initiative, *G4 Sustainability Reporting Guidelines – Reporting Principles and Standard Disclosures*, 11.

¹⁴⁴ Kivelä (2013), *Balanssi* 5/2013, 30–33; Laine & Gullkvist, 50.

¹⁴⁵ PwC (2017), 18.

¹⁴⁶ FIBS; ”Yritysvastuun parhaille raportoitjille tunnustusta”, *Balanssi*, 6/2013, 16.

¹⁴⁷ IIRC.

¹⁴⁸ IIRC (2013).

¹⁴⁹ IIRC (2013), 2.

¹⁵⁰ IIRC (2013), 7.

humant kapital, naturkapital och socialt- eller relationskapital. Det principbaserade ramverket innehåller dock inga tydliga regler för hur integrerade rapporter ska upprättas eller ramverket implementeras. Företaget synliggör i rapporten den mest väsentliga informationen gällande framtidsutsikter, intjäningslogik och affärsmodell. Därtill betonas företagets interaktion med den samhälleliga kontexten genom växelverkan. Integrerad rapportering anses av många vara nästa steg i utvecklingen och bland andra Liljeström anser att ramverket är något som företagen bör ta till sig för att hinna förnya sitt sätt att rapportera före kraven från allmänheten växer sig för stora alternativt före konkurrenterna hinner före och på så sätt framstår i en mera positiv dager hos investerarna¹⁵¹.

Fördelen med att beskriva hur företaget skapar värde genom olika typer av kapital är att förståelsen för hur företaget fungerar både idag och i framtiden. Det intresse investerare visat för hållbarhetsrapportering har ökat kraftigt de senaste åren och allt fler företag väljer att beskriva andra former av kapital vid sidan av det finansiella.¹⁵²

FN:s Global Compact

I samband med World Economic Forum i Davos 1999 lanserades initiativet till Global Compact av FN:s dåvarande generalsekreterare Kofi Annan. Initiativet lanserades 2000 och utgör tio principer inom områdena mänskliga rättigheter, arbetsrätt, miljö och korruption. Principerna bygger på FN:s deklaration om de mänskliga rättigheterna, ILO:s grundläggande konventioner om de mänskliga rättigheterna i arbetslivet, Rio-deklarationen samt FN:s konvention mot korruption. De företag som signerat Global Compact förbinder sig till att arbeta för att deras verksamhet på ett mer hållbart sätt ska bidra till ekonomisk och samhällelig utveckling samt till att årligen rapportera om sina framsteg. Global Compact utgår ifrån tanken om att det är möjligt att skapa en hållbar och inkluderande global ekonomi som samtidigt skapar fördelar och möjligheter för människor, samhällen och marknader.¹⁵³

¹⁵¹ Liljeström.

¹⁵² PwC (2017), 8–9.

¹⁵³ Global Compact Network Nordic Countries.

2.2.4 Europaparlamentets och rådets direktiv

I april 2013 publicerade Europeiska kommissionen ett första utkast till ett förslag för obligatorisk icke-finansiell rapportering. Företagsskandaler, bankkriser och katastrofer förorsakade av mänsklig aktivitet hade drivit på utvecklingen, eftersom det blivit allt mera uppenbart att den frivilliga rapporteringen av icke-finansiell information var otillräcklig, både kvalitativt och kvantitativt. ESG-landskapet visade sig dock vara väldigt splittrat – medan man bland intresseorganisationer (NGO:s) och akademiker var kritiskt inställda, såg majoriteten av företagen och de offentliga aktörerna ett välfungerande rapporteringssystem. Trots allt, och mot denna bakgrund, hade man när man först inledde arbetet med direktivet tänkt sig en starkt förpliktande text med höga krav på accountability¹⁵⁴ och transparens. Så blev emellertid inte fallet.¹⁵⁵ Bland annat ansåg Business Europe, att EU inte bör blanda sig i företagens förehavanden, utan tillåta en fortsatt flexibel hållning till företagsansvar där företagen själva kan utveckla företagsansvaret så som det bäst passar den egna verksamheten.¹⁵⁶ Här hörs ett tydligt eko av självregleringens stävjande förmåga.

Efter att den initiala texten publicerats klagade flera NGO:s på att förslaget var vagt och erbjöd företagen onödigt mycket diskretion.¹⁵⁷ Även i Finland kunde besvikna röster höras¹⁵⁸. Trots att direktivet innebär ett paradigmskifte i sig inom EU, kom dess ursprungliga krav – trots att även de upplevdes vaga – att mattas av rejält som ett resultat av stark lobbying både från företagsorganisationer och enskilda länder, främst Tyskland. Det framhölls i debatten, att företag inte endast fruktade de administrativa kostnaderna, utan även de potentiella politiska kostnaderna.¹⁵⁹

Ursprungligen skulle direktivet ha omfattat samtliga stora företag och koncerner och den icke-finansiella informationen skulle ingå i bokslutet – vilket hade varit ett steg i riktning mot integrerad rapportering. Det är också en trend som kan ses globalt sett, att såväl statliga

¹⁵⁴ Det svenska ord som närmast beskriver engelskans accountability är ”ansvarighet”. Jag tycker dock inte att förståelsen av ansvarighet motsvarar hela det spektrum av förtroendekapital och den praktik som anspelas på i form av rapportering, processer och uppförandekoder som står att finna i accountability. Därför väljer jag att använda det engelska accountability.

¹⁵⁵ Kinderman, 2–3.

¹⁵⁶ Kinderman, 3–4.

¹⁵⁷ Kinderman, 4.

¹⁵⁸ Yritysraportoinnin synkkä viikko.

¹⁵⁹ Kinderman, 2, 4.

aktörer som andra kräver, eller åtminstone uppmuntrar, företagen att inkludera den icke-finansiella informationen i sin årsrapportering.¹⁶⁰ De som hade efterfrågat ökad accountability, bland annat investerare som efterfrågar ansvarsfulla placeringsalternativ, hade lobbats för en hårdare linje under arbetets gång och var besvikna över det slutgiltiga direktivet. Även GRI understödde direktivet. Diskurser är som sagt föränderliga, och därför finns även utrymme för aktörer att handla för att främja egna intressen¹⁶¹; placerarnas alternativ och eventuellt även lönsamhet skulle ha ökat och GRI är det internationellt mest använda ramverket för rapportering – en position som kunde tänkas ha blivit stärkt.

Den 22 oktober 2014 antogs så Europaparlamentets och rådets direktiv 2014/95/EU¹⁶², som kom att beröra stora företag och koncerner av allmänt intresse och behandlar deras tillhandahållande av icke-finansiell information och upplysningar om mångfaldspolicy. I direktivet presenteras de dryga 20 skäl, bland annat meddelanden och resolutioner som getts ut av EU:s organ, som ligger till grund för ändringen i direktiv 2013/34/EU. Trots att den ursprungliga tanken varit mera omfattande kom direktivet i korthet att syfta till att öka transparensen i europeiska företags verksamhet genom att kräva att de stora företag som är av allmänt intresse publicerar information om såväl sociala och miljömässiga som finansiella aspekter av sin verksamhet. Därtill syftar direktivet till en harmoniserad lagstiftning inom området eftersom en samordning av nationella bestämmelser är viktig för såväl företag som aktieägare och andra berörda parter och även nödvändig eftersom de flesta av de berörda företagen är verksamma i mer än en medlemsstat. Den tillhandahållna informationen bör bli mer konsekvent och jämförbar i hela unionen. Ett stort bidragande motiv till direktivet är således även att tillhandahållande av icke-finansiell information är grundläggande för att skapa förändring i riktning mot en hållbar global ekonomi genom en kombination av långsiktig lönsamhet och social rättvisa och miljöskydd. Juridiska minimikrav är nödvändiga eftersom den icke-finansiella information som publiceras gör att företagets resultat och dess inverkan på samhället kan mätas, övervakas och hanteras.¹⁶³

Därmed införlivades således två nya artiklar 19a Icke-finansiell rapport och artikel 29a Icke-finansiell rapport för koncern, och omarbetades eller ersattes en rad andra artiklar i det

¹⁶⁰ Carrots & Sticks (2016), 18.

¹⁶¹ Seal, 97–98.

¹⁶² *Europaparlamentet och rådets direktiv 2014/95/EU.*

¹⁶³ *Europaparlamentet och rådets direktiv 2014/95/EU.*

tidigare direktivet 2013/34/EU för att beakta de förändringar som direktivet syftade till att reglera. Artikel 19a Icke-finansiell rapport stipulerar vilka företag som omfattas av kravet samt hur dessa ska utarbeta den icke-finansiella rapporten och hur den ska kvalitetssäkras. Artikel 29a Icke-finansiell rapport för koncern vänder sig i tillämpliga delar till koncerner, efter konsolidering, med motsvarande krav som 19a. Direktivet kräver en införlivning i nationell lagstiftning senast den 6 december 2016 och bestämmelserna ska tillämpas för det räkenskapsår som inleds 1 januari 2017 eller under kalenderåret 2017.¹⁶⁴

Direktivet tillämpar även den s.k. *comply or explain*-principen, som är vanligt förekommande inom corporate governance¹⁶⁵. Det stipuleras nämligen, att ifall företaget inte följer någon policy i en eller flera av de ovan nämnda frågorna ska den icke-finansiella rapporten innehålla en klar och motiverad förklaring till detta. Det handlar alltså om att antingen följa, eller förklara avvikelserna. *Comply or explain*-principen framlades 1992 av the Cadbury Committee i Storbritannien som ett försök att skapa flexibilitet. Sedan dess har principen anammats i stor utsträckning och många studier har undersökt hur väl företag väljer att följa en viss policy. Däremot finns väldigt få studier gjorda med avseende på hur företag väljer att tolka och genomföra det andra alternativet, alltså att förklara varför man inte följer policyn i fråga. Seidl, Sanderson och Roberts¹⁶⁶ undersöker *comply or explain* med hjälp av legitimitetsteorin, där förklaringarna kan förstås som medel för att legitimera företagets handlingar. *Comply or explain*-baserade koder tillåter att koden bryts ifall det rättfärdigas med en förklaring som därigenom samtidigt medför att koden *de facto* följs. Avvikelsen blir därmed, som Seidl, Sanderson och Roberts uttrycker det, en del av diskursen som legitimerar företagets verksamhet. Kivelä framhåller att direktivet istället för att specificera detaljer kanske borde ha syftat till att standardisera den process som används för att säkerställa att väsentligheten ligger till grund för såväl arbetet med företagsansvaret som rapporteringen.¹⁶⁷

¹⁶⁴ Europaparlamentet och rådets direktiv 2014/95/EU.

¹⁶⁵ Ca 10 % av de ramverk som 2016 fanns för rapportering av företagsansvar använde sig av *comply or explain*. Carrots & Sticks (2016), 13.

¹⁶⁶ Seidl, Sanderson & Roberts.

¹⁶⁷ Kivelä (2013), 32.

3 Teoretiska perspektiv – om konstruktion av verklighet

Diskursanalysen erbjuder inga enhetliga eller givna ramar för hur analysen bör genomföras. Det är därför skäl att beskriva studiens teoretiska ansatser. I detta kapitel vill jag, utöver att beskriva diskursanalysen och hur den ska tillämpas i studien även förklara vad diskursanalysen *de facto* gör med företagsansvar som studieobjekt. Jag vill även förankra studien i en teoretisk kontext specifik för redovisning men också för Finland. Medan jag i kapitel 2 Företagets ansvar, fokuserade på definitioner av företagsansvar vill jag i detta kapitel ifrågasätta det kulturellt givna och fokusera på de antaganden som ligger till grund för analysen av materialet och därmed även de resultat som kan presenteras.

I sin artikel "Quantitative and Qualitative Methodologies Compared: Ontological and Epistemological Perspectives"¹⁶⁸ redogör Lisa Slevitch för att den största skillnaden mellan en kvalitativ och en kvantitativ ansats ligger i deras logik för rättfärdigande eftersom de bygger på två vitt skilda sätt att se på världen. Deras ontologi, epistemologi, metodologi och slutligen metoder är väsensskilda¹⁶⁹. Kvantitativa metoder härstammar från positivismen, som säger att verkligheten finns där, den måste bara " hittas" genom empiriska studier, där tingen som existerar utan mänsklig förnimmelse eller värdering mäts. Det finns *en* objektiv sanning och denna avspeglar sig i mätbara data som därmed låter sig generaliseras.¹⁷⁰ I denna studie, som utgår ifrån att verkligheten konstrueras utgående ifrån perspektiv och förförståelse är en positivistisk ansats fruktlös.

Medan positivismen låter världen kvantifieras för att hitta den ultimata kunskapen, ser interpretivismen och konstruktivismen världen som positionsberoende, som något som skapas genom interaktion. Följaktligen finns inte en verklighet, utan många möjliga verkligheter som baserar sig på konstruktion och tolkning av verkligheten. Det är dessa

¹⁶⁸ Slevitch.

¹⁶⁹ Slevitch, 74–75. Ontologi kan definieras som studiet av verkligheten, eller ting som omfattar verkligheten. Ontologin är läran om varandets positioner och beskriver vad som existerar eller kan sägas existera samt vilka förhållanden som existerar mellan kategorierna. Epistemologi, eller kunskapsteori, är teorin om kunskap – vad kan vi veta och hur får vi kunskap därom? Metodologi igen är utgångsläget för, men inte det samma som metod, utan metodologin utgör en teoretisk och filosofisk struktur som är avgörande för varje studie eftersom varje metodologi är baserad på teoretiska system. Dessa system specificerar antaganden om verkligheten, föreställningar om vad som är viktigt att studera samt slutligen vad som utgör legitim kunskap och meningsfulla data. Följaktligen omfattar varje metodologi metoder, dvs. tillvägagångssätt för att genomföra en bestämd uppgift.

¹⁷⁰ Slevitch, 76.

antaganden som kvalitativa metoder bygger på och därmed kan ting inte beskrivas som de verkligen är, utan endast på det sätt som de uppfattas och tolkas. Därmed inverkar betraktarens värderingar varpå *sanning* endast är en konstruktion av social och historisk överenskommelse. Det finns alltså inget ”Wie es eigentlisch gewesen.”¹⁷¹, utan varje tolkning är kontextbunden. Syftet med denna typ av studie är därför att bygga förståelse genom meningsskapande, processer och kontexter och därmed låter kvalitativa studier sig inte kvantifieras eller generaliseras.¹⁷²

Ontologiskt är studien därmed positionerad – dess operativa miljö, världsuppfattning, utgår ifrån att verkligheten, eller tingen, inte existerar i en oberoende omvärld. Genom interaktion – språk – skapas, återskapas och avbildas denna verklighet. Epistemologiskt innebär det därmed också att utgångsläget är, att vår kunskap om världen är konstruerad och att jag som forskare samtidigt tolkar och skapar verkligheten. De kategorier som kommer att träda fram ur materialet är ett resultat av den kontext jag ger dem. Den teoretiska och filosofiska struktur – metodologi – som ligger till grund för denna studie är därmed även mina egna värderingar (som dock samtidigt påverkas av att jag genomför studien) och resultaten tolkas mot dessa värderingar. Diskursanalysen, som jag presenterar nedan, är dock speciell på så sätt, att den utgör teori och metod samtidigt eftersom den kunskap som produceras inte bara återspeglar verkligheten, utan även formar den genom att ange vad som kan betraktas som kunskap¹⁷³.

3.1 Diskursanalys

En allmän förklaring på begreppet *diskurs* är att den innebär en reglerad samtalsordning, eller talordning, ett regelsystem, med institutionaliserade sätt att återge, formulera och skildra ett visst fenomen. Samtalet, dess form och innehåll, styrs alltså av historiskt och kulturellt givna regler.¹⁷⁴ Diskursen utgör ett relativt enhetligt system av betydelser som kommer till i de

¹⁷¹ ”Så som det verkligen varit.”. Citatet kan tillskrivas Leopold von Ranke (1795–1886), ofta tillskriven titeln historieforskningens fader, och bygger på att det förflutna låter sig rekonstrueras. Det är historievetenskapens främsta uppgift att försöka förstå historien på dess egna premisser, utan att varken döma eller blicka framåt.

¹⁷² Slevitch, 76–78.

¹⁷³ Börjesson, 45.

¹⁷⁴ Börjesson, 19.

sociala verksamheter och verkligheter som de samtidigt är med om att konstruera. Diskurser ger meningssammanhang.

Michel Foucault är den som i första hand förknippas med begreppet diskurs. Han har genom formuleringen *sanningseffekter* fokuserat hur olika typer av diskurser synliggör vad som är sant, vilket samtidigt också begränsar vad som är tänkbart. Utestängningsprocesser som beskriver hur världen får beskrivas och förstås, auktorisering genom ritualer och socialiserade institutioner görs aktuella hos Foucault när han redogör för vem som får tala och varpå denna legitimitet vilar. Enligt Foucault kunde diskursen definieras som "[...] hela den praktik som frambringar en viss typ av yttranden."¹⁷⁵

Diskurser utgör talordningar och logiker som fungerar som ramverk för vad som är socialt och kulturellt accepterat som *sant, trovärdigt, förnuftigt* och *gott* samt vad som ryms innanför ramen och vad som hamnar utanför. Interaktionen homogeniseras mot ett gemensamt tankesätt och dessa kollektiva representationer tar sig uttryck i metaforer, begrepp, kategorier, normer och så vidare¹⁷⁶. Diskursen visar alltså också vad som är möjligt respektive inte möjligt att säga i ett visst sammanhang eftersom diskursen bestämmer vilka kategorier som kan betraktas som logiska och verklighetsförankrade. Att studera diskurser och sociala konstruktioner innebär att begrunda det som sägs, hur det sägs och hur det annars skulle ha kunnat sägas¹⁷⁷. De kollektiva representationerna bygger på en specifik ontologi och det som sägs är därmed ett epistemologiskt uttryck som representeras i ontologin. Detta är den första aspekten av diskursanalysen. Den andra aspekten berör frågan om vem som får tala. Inom varje kontext där den aktuella diskursen verkar råder talordningen också över vem som definieras vara kapabel till det mest seriösa talandet. Att vara kapabel och seriös eller ej handlar om trovärdighet och synliggörs genom olika aktörers attribut såsom legitimerad, expert, sakkunnig, auktoriserad och objektiv i motsats till lekman, partisk, subjektiv, felinformerad eller inkompetent¹⁷⁸. Begreppet *subjektsposition* aktualiseras i Foucaults diskursanalys, och ersätter begreppet aktör, även om det är bredare än så eftersom det även

¹⁷⁵ Foucault (1993), 57.

¹⁷⁶ Börjesson, 47.

¹⁷⁷ Börjesson, 21.

¹⁷⁸ Börjesson, 21, 35; Seal, 95.

reglerar hur man kan och får uppträda inom diskursen¹⁷⁹. I denna avhandling använder jag mig inte av subjektspositionerna som sådana, men fäster ändå vikt vid aktörernas position.

Foucault associeras med en allmän teoretisk hållning om att det alltid finns en relation mellan makt och vetande. De som har kunskap står för struktureringsprinciperna och gränsdragningen inom sina respektive ämnesområden och i linje med vetenskapliga diskursiva mönster har olika kategorier skapats. Makt är inget som existerar i sig, utan kunskap är sammanflätad med maktutövning.¹⁸⁰ Det gör också makten till en produktiv kraft och "[---] något som med nödvändighet existerar i alla former av socialt varande"¹⁸¹. I den begreppsapparat som Foucault använde, där såväl uttrycken sanningseffekter som diskursiva formationer ingår, knyts makt och vetande samman men också de motdiskurser som skapas genom olika gruppers utestängningsmekanismer.¹⁸² Foucaults makt sammanfattas i citatet:

What makes power hold good, what makes it accepted, is simply the fact that it doesn't only weigh on us as a force that says no, but that it traverses and produces things, it induces pleasure, forms knowledge, produces discourse. It needs to be considered as a productive network that runs through the whole social body, much more than as a negative instance whose function is repression.¹⁸³

I egenskap av en viss roll i samhället har vissa personer en starkare position i särskilda frågor än andra. Det handlar alltså om att de så kallade privilegierade har förtur att uttala sig och att yttrandets trovärdighet i hög grad är beroende av vem som yttrat sig.¹⁸⁴

Diskursanalysen innebär en problematisering av essensen i en företeelse och dess sociala kategorier. Genom diskursanalysen kan man närma sig frågor om vad som gör och gjort kategorierna möjliga och relevanta samt frågor om verklighetsskapande. Eller enklare uttryckt: "Diskursanalysen gör det möjligt att se det märkvärdiga i något som framstår som naturligt. Ingen text kan uttrycka allt, utan vilar på en rad outtalade förutsättningar, men i en diskursanalys läser man inte texten för att undersöka vad författaren vill säga, utan man

¹⁷⁹ Bergström & Boréus, 310–314. Subjektspositionerna omfattas av det arkeologiska angreppssättet medan genealogin berör syftet att undersöka diskursens möjlighetsvillkor, som därmed även kan kopplas till makt.

¹⁸⁰ Foucault (1980).

¹⁸¹ Börjesson & Rehn, 45–51.

¹⁸² Foucault (1993), 43; Börjesson, 34, 36–37.

¹⁸³ Foucault (1980), 119.

¹⁸⁴ Börjesson, 94; Börjesson & Rehn, 37.

granskar den för att undersöka vad den underförstår, omöjliggör, respektive implicerar.”¹⁸⁵ Genom diskursanalysen förskjuts det traditionella fokuset från hur verkligheten ser ut till förmån för hur verkligheten skapas, hur den konstrueras och när beskrivningen av verkligheten kan betraktas som giltig. Det finns dock inte *en* diskursanalys, utan de diskursanalytiska frågorna bottenar i en uppsjö olika tänkbara angreppssätt och diskursanalys bedrivs i många olika ämnessammanhang med väldigt olika teoretiska utgångspunkter.¹⁸⁶ För att diskursanalysen ska bli meningsfull behövs dock referenspunkter som står att finna i den språkliga vändningen och socialkonstruktivismen.¹⁸⁷

Det som kallas *den språkliga vändningen* är en bred intellektuell strömning som innebär en uppgörelse med ett relationistiskt sätt att se på relationen mellan språk och verklighet. Även semantiken studerar språklig betydelse, men kritiseras för att den fattar mening för snävt och statiskt – orden ges ett givet betydelseinnehåll framom en kulturell meningspotential¹⁸⁸. Under de senaste årtiondena har relationen mellan språk och verklighet således problematiserats. Med förgrundsgestalter såsom Ludwig Wittgenstein och John Austin kritiserades språket som representation och istället erbjöd man ett alternativ som skulle kunna kallas en självreflektiv hållning till språket, alltså diskursen. Språket sågs länge som ett enkelt medium eller ett verktyg för att återge världen, men sambandet mellan orden och tingen är inte självklart och detta ligger till grund för stora delar av diskursanalysen. Språket bygger på en rad sociala konventioner och normer och förutsätter således ett kulturellt sammanhang. Den språkliga kommunikationen bygger på regelverk som är nödvändiga för användningen och förståelsen av språket.¹⁸⁹

Med ett konstruktivistiskt perspektiv är det omöjligt att hänvisa till eviga eller verkliga strukturer.¹⁹⁰ Diskurserna föregår verkligheten, snarare än avspeglar dem och utan diskurser kan världen inte framträda på något meningsfullt sätt. För att förstå företeelser och ting behövs nämligen ett klassifikationssystem, ett sammanhang och meningsskapande eftersom det är i förhållande till andra företeelser och ting något blir till. Verkligheten blir till genom

¹⁸⁵ Sahlin, Ingrid (1999) ”Diskursanalys som sociologisk metod” Mer än kalla fakta. Kvalitativ forskning i praktiken red. Katarina Sjöberg (Lund: Studentlitteratur), 100, citerad i Börjesson, 23.

¹⁸⁶ Börjesson, 23–24.

¹⁸⁷ Börjesson, 26, enligt Jaworski & Coupland, 1997.

¹⁸⁸ Hellspång, 4.

¹⁸⁹ Börjesson, 69–71.

¹⁹⁰ Cantwell; Slevitch.

språkliga kategorier och ser därmed olika ut beroende på infallsvinkel. Kategorierna är bundna till aktiviteter, handlingsmönster och värden. Vilka kategorier som används och hur de står i relation till andra kategorier beror på kontexten.¹⁹¹ Kategorier kommer i klump – de hör till specifika knippen av mening. För diskursanalytisk forskning blir det således intressant att försöka fånga vilka kategorier som definieras som giltiga och vilka som hamnar utanför.¹⁹² Företaget och dess åtaganden, interaktion och position står i relation till andra kategorier och företeelser i samhället, kategorier med sina egna betydelser och egenskaper. Till företagsansvar som konstruerad kategori knyts sammanhang, moral, värden och rationalitet av olika slag. Företagsansvar är inte, utan konstrueras i kulturella sammanhang.

Företagsansvar och dess kategorier definieras alltså på olika sätt beroende på sammanhang och fenomenen ansvar, accountability respektive ansvarsrapportering kan infogas i en bredare diskurs om t.ex. samhällsekonomiska förhållanden eller förankras i en analys av idéer kring kvalitet, godhet och legitimitet. Eftersom världen är perspektiv- och positionsberoende är bilden av företagsansvaret inte konstant, utan skapas och omskapas utgående ifrån kontext och omständigheter, vilket blir tydligt i de försök som gjorts att definiera företagets sociala och miljömässiga ansvar. Hurudan CR är och hur den bör ta sig uttryck är inte givet, utan konstrueras bland annat genom lag, praxis och sed. Diskurser representerar eller föreställer alltså en verklighet samtidigt som de kategorier de representerar också kan ifrågasättas. Inom konstruktivistisk samhällsforskning utgår man ofta från att det fenomen som studeras *är* konstruerat, men genom att specifikt använda diskursanalysen ställer man sig hellre frågan *hur* det är konstruerat och vilka ramar och sammanhang som blir gällande samt vilka konsekvenser det har för samhället och mänsklig interaktion¹⁹³.

Från marxismen härstammar begrepp såsom ideologi och hegemoni, och dessa är besläktade med diskursanalysen eftersom de på en metanivå kan förklara tankemönster. Föreställningarna om samhälleliga förhållanden har en legitimerande effekt i förhållande till de sociala relationerna. Även om marxismen står emot det foucaultinspirerade perspektivet figurerar även där diskussionen om och i vilken utsträckning språk, tänkande och ideologiska figurer kan ha en relativ autonomi i förhållande till de objektiva samhällsstrukturerna. Det

¹⁹¹ Börjesson, 32–33, 88–91.

¹⁹² Börjesson, 74.

¹⁹³ Börjesson, 175–176.

handlar alltså om hur det kan göras skillnad på verklighet och diskurs.¹⁹⁴ Ur ett konstruktivistiskt perspektiv är det dock omöjligt att hänvisa till några eviga eller verkliga strukturer eftersom verkligheten bygger på diskursen.

Ord och språkliga uttryck står alltid i betydelsefulla relationer till andra ord och uttryck och tillsammans bildar de den sociala konstruktionen. Kampen om vem som får möjlighet att konstruera verkligheten avgörs av resurser och genom retorik. Tolkningsföreträdare ges den som finns inom ramen för en etablerad diskurs.¹⁹⁵ Att en profession först lyckas göra anspråk på att besitta en speciell expertis och därefter också behålla denna status är inte bara en vetenskaplig eller teknisk fråga, det handlar om sociala förutsättningar och är därför en social fråga.¹⁹⁶ Professionen får tolkningsföreträdare och innehar privilegiet att konstruera verkligheten. Samma grupp innehar även makt att utestänga andra tolkningar och förståelsen av fenomen ur det sociala sammanhanget. Epitet såsom legitimerad eller auktoriserad fungerar därmed som en utestängningsmekanism av andra individers och grupper anspråk på kunskap och expertis.¹⁹⁷ Professionalism är i själva verket, enligt Suddaby, Gendron och Lam¹⁹⁸, en logik som baseras på en lång tradition av autonomi, som med tiden har blivit en central diskursiv makt inom det fält där professionen verkar. Detta blir även tydligt i vem som får delta i processen att stifta en lag och hur den ska utformas respektive tolkas och tillämpas.

För att kallas diskursanalys behöver det empiriska materialet bearbetas och behandlas, inte bara presenteras som en sammanställning. Det handlar om att ge studieobjektet perspektiv och att ge det ett meningsfullt sammanhang.¹⁹⁹ Det tids- och rumsmässiga sammanhanget är den fond mot vilken berättelsen kan tolkas, och utan denna fond kan man inte nå meningen med det berättade. Företagsansvar bör ses mot en fond bestående av nationell och internationell lagstiftning, god redovisningssed och redovisningspraxis. Att kontextualisera

¹⁹⁴ Börjesson, 29–33.

¹⁹⁵ Silius, 52–53.

¹⁹⁶ Klegon, 268.

¹⁹⁷ Abbott; Börjesson, 51–52. Se vidare i Malcom Spector & John L Kitsuse *Constructing Social Problems* (New York 1987); Sven-Åke Lindgren *Politikerna och ekobrotten. En diskursanalys* (Göteborg 1997); Stephen Hilgartner & Charles L Bosk "The rise and fall of social problems. A public arena model" i *American Journal of Sociology* (94) 1988; Wendy Griswold *Cultures and Societies in a Changing World* (Thousand Oaks 1994).

¹⁹⁸ Suddaby, Gendron & Lam, 410.

¹⁹⁹ Börjesson, 24–25. Annars blir det vad Antaki m.fl. kallar "Under-analysis through summary" i *Discourse Analysis Means Doing Analysis: A Critique of Six Analytic Shortcomings*.

är att göra något med sitt material. Kontexten finns inte där på förhand, utan är något som forskaren gör för att det studerade ska få någon (etablerad) mening. Jag väljer kontexten. Samtidigt bör också konstateras att det diskursiva fältet också samtidigt har skapat och skapar den kontext som erbjuds, och står att välja, i form av lagstiftning, god sed och praxis.

När man utgår ifrån en ontologi där världen är perspektiv- och positionsberoende utgör vetenskapliga belägg alltid resultatet av förhandlingar och i grunden godtyckliga gränsdragningar. Resultatet av denna studie erbjuder en tolkning av tolkningar²⁰⁰. Diskursanalysen ifrågasätter vetenskapens förmåga att ställa frågor bortom den egna kulturella förståelsen av världens utseende. Den forskning som bedrivs färgas inte bara av vetenskapliga teorier, utan också av den givna kulturens upplysande självklarheter. Kulturen berättar och bestämmer var man bör leta, vilka frågor som är relevanta och hur de bör ställas samt vilka tolkningar som är möjliga och lämpliga. Ingen människa är en ö och därför bär vi alla på, för oss själva, självklara diskurser.²⁰¹ Min tolkning av företagsansvar i Finland blir således beroende av de diskurser som är rådande och min egen förförståelse.

Det material som står till förfogande för mig i min analys är berättelser om och tecken på en verklighet i ett givet perspektiv. Alla studier utgår ifrån någonting och det språk jag använder är inte mindre kulturellt konstruerat än annat språk. Börjesson poängterar att språket kanske är annorlunda eftersom verkligheten presenteras i retoriska former, men att en betoning av det konstruerade vid varje ord skulle resultera i en oläslig text.²⁰² Mitt resultat kommer att vara en produkt av den studie jag genomför och innebär ett möte mellan min föreställningsvärld och det som står att läsa i texterna. I kvalitativa studier är forskaren själv det mätredskap som används för att producera forskningsresultatet och därför får valet av teorier, metoder och presentation konsekvenser för vad som kan hittas i källmaterialet.²⁰³ Denna idé går stick i stäv med tron på möjligheten att göra neutrala beskrivningar och är också svår att förena med den klassiska uppdelningen i subjektivitet och objektivitet. Det går inte att beskriva verkligheten utan att påverka den, men istället för att se detta som något

²⁰⁰ Slevitch, 77.

²⁰¹ Börjesson, 9, 10.

²⁰² Börjesson, 58–59.

²⁰³ Börjesson, 61.

odelat negativt kan medvetenheten om den egna positionens och närvarons betydelse ge en djupare analys.²⁰⁴

Språket ger möjligheterna, men sätter samtidigt också gränserna för vår uppfattning av omvärlden. Finns det inte ord för ett fenomen ser vi det inte heller, enkelt uttryckt. Genom språket ordnas och tolkas verkligheten. Observationer som görs översätts till begrepp, som samtidigt som de inskränker också ger världen mening. Vi kan inte göra oss kvitt oss själva eller det kulturella och språkliga sammanhang som följer oss och därför måste den egna reflexiviteten prövas: jag måste vara beredd att ifrågasätta vad jag ser och på vilka förutsättningar detta seende vilar.²⁰⁵ En diskurs representerar alltså sättet på vilket individer förklarar sig själva och sina handlingar. Diskursen understryker kontrollmekanismer och samordning för att skapa och upprätthålla ordning inom och mellan en särskild struktur.²⁰⁶

Jag är medveten om att CR som sådan inte utgör någon homogen helhet, det är de facto ett av de problem området brottas med. Men jag vill ändå försöka hitta ”objektiva sanningar”. Jag är medveten om att detta går emot konstruktivismens grundtanke²⁰⁷ och delvis även går stick i stäv med diskursanalysens tankegångar. Jag vill därmed poängtera, att de kategorier som presenteras i denna studie kommer att vara de som framträder i ljuset av studiens kontextuella sammanhang. Eftersom språket konstruerar verkligheten, eller hur vi förhåller oss till den, blir varje tolkning av världen även en konstruktion. Men, för att följa Foucault bör diskursanalysen ändå ligga på en relativt generell nivå för att resultera i jämförelsepunkter. De diskurser som blir de mest framträdande i varje kontext blir det eftersom världen är föränderlig. En diskurs är det tillfälliga resultatet av samtidens makt-kunskaps-förhållanden.²⁰⁸ Genom att se vilka kategorier som ordnar världen och vilka maktordningar, värden och hierarkier de för med sig kan vi åtminstone ibland ana vilka möjliga alternativ som diskurserna inte tillåter. Diskurser representerar eller föreställer alltså en verklighet samtidigt som de kategorier de representerar också kan ifrågasättas. Läsaren²⁰⁹ blir en medskapare av textens innehåll, som därmed alltså inte bara existerar a priori, utan

²⁰⁴ Ehn, Billy & Kein, Barbro (1994) Från erfarenhet till text. Om kulturvetenskaplig reflexivitet. (Stockholm: Carlssons Bokförlag), 10, enligt Börjesson, 61.

²⁰⁵ Börjesson, 170.

²⁰⁶ Liguori, Rota & Steccolini.

²⁰⁷ Slevitch, 77–78.

²⁰⁸ Börjesson, 37–38; Foucault (1980).

²⁰⁹ Dvs. även du som nu håller i denna pro gradu-avhandling.

ingår i en interaktion mellan skribent, text och läsare. Förståelsen blir möjlig när texten står i relation till en kontext, en slags kulturell överenskommelse.²¹⁰

På samma sätt som det inte finns en diskursanalys eller en diskurs kan kontexten aldrig vara *en* enda tänkbar. Det finns alltså inte *ett* överordnat mönster för sammanhanget, utan den kontext som presenteras är, som nämnt, vald. Det enskilda empiriska fyndet måste ses i ljuset av denna kontext för att få en mening i det bredare meningssammanhanget.²¹¹ Mitt val av lagstiftning, reglering och praxis som kontext för förståelsen av CR och dess rapportering påverkar alltså, som tidigare nämnt, mitt resultat. En diskurs finns inte som ett slags ting där ute i samhället. En diskurs är en av forskaren inringad och analyserad samtalsordning i linje med någon typ av perspektiv. Även diskursen är konstruerad i meningen att den är beroende av några grundläggande antaganden för att överhuvudtaget framträda för våra ögon.

Diskursanalys erbjuder ett metodologiskt angreppssätt för att upptäcka varför ett visst fenomen ter sig som det gör och hur det blev så samt vilka aktörer som bidrog till detta.

3.2 Redovisning som socialvetenskap

Hopwood belyser i sin artikel ”The Archeology of Accounting Systems” från 1987 att redovisningssystem förändras över tid, men att det ofta är oklart hur detta sker. Han beskriver redovisningens föränderlighet som en process där redovisningen, för att nå sin fulla potential, bli det den inte är, men var ämnad att vara.²¹² Redovisningen som akademiskt ämne har under de senaste årtiondena expanderat från att främst undersökas med hjälp av nationalekonomiska teorier till att bli en del av andra sociala vetenskaper såsom sociologi, psykologi och organisationsstudier genom interdisciplinära forskningsmetoder. Det har därmed blivit vanligare att undersöka redovisningens sociala natur och redovisningsprofessionens beteende och som ett resultat av detta har redovisningens akademiska kredibilitet ökat.²¹³

²¹⁰ Börjesson, 70; Slevitch, 77–78.

²¹¹ Börjesson, 173–174, 185.

²¹² Hopwood.

²¹³ Baldvinsdottir, Mitchell & Nørreklit, 79–82. Å andra sidan har utvecklingen skett på bekostnad av antalet studier som fokuserar på att utveckla redovisningens praktik. Baldvinsdottir, Mitchell och Nørreklit efterlyser

Laine framhåller, att denna typ av studie, som belyser ansvarsrapporteringens socialt konstruerade natur understryker förhållandet mellan språk, makt och organisatorisk legitimitet med koppling till bredare hållbarhetsdiskurser.²¹⁴ Å andra sidan har det också lett till en spricka i redovisningsteorin, som kan sägas vara uppdelad i två skilda områden. Det första är accepterat och respekterat inom akademiska kretsar och bygger på teorier som lånats från andra vetenskapsgrenar, främst nationalekonomiska, medan det andra är praktiskt orienterat och främst står att finna i professionella tidskrifter. De två kan delvis sakna tangeringspunkter²¹⁵ och Nørreklit, Nørreklit och Israelsen²¹⁶ talar om en diskursiv klyfta mellan forskning och praktik som beror på ett haltande teoretiskt perspektiv. Jag läser detta som ett uttryck för ett tydligt makt–kunskap-förhållande, där vetenskapen också genom sin position och sitt relativa tolkningsföreträde försöker utestänga andra grupper. Kanske kan det även ses som en kollision mellan två separata ontologiska förhållningssätt till världen. Baldvinsdottir, Mitchell och Nørreklit²¹⁷ menar dock att alla studier inom redovisning kan placeras på en linje, där denna typ av studie representerar en ytterlighet. Stabila strukturer blir inom socialkonstruktivismen ett uttryck för hierarkier eftersom strukturer inte är oberoende av våra sätt att representera världen.²¹⁸ Även om syftet med denna typ av studie i första hand inte är att påverka redovisningens praktik, så kan den ändå ha en indirekt inverkan eftersom regler och arbetsordningar bör bygga på en verklig förståelse för den praktik de ska reglera.

Med hjälp av de socialvetenskapliga metoderna har forskare därför försökt hitta svar på en rad olika frågor. Med den stora mängden teorier och koncept som skapas inom den akademiska världen och även på andra arenor frågar sig Seal varför vissa koncept väljs och anammas medan andra går obemärkt förbi? Seal använder sig av diskursanalys för att förklara

därför visserligen ett nytt skifte, där man inom redovisningen återgår till att fokusera på den tekniska kärnan i redovisningspraktiken för att ämnet ska kunna behålla de särdrag som skiljer det från andra sociala vetenskaper. Det saknas studier som reflekterar redovisningens båda aspekter på ett balanserat sätt. Seal menar också, att mycket av det teoretiska arbete som görs är irrelevant för förståelsen av praktiken, t.ex. agentteorin, medan många av de praktiska koncept som används saknar en god teoretisk grund.

²¹⁴ Laine (2009a), 29–30.

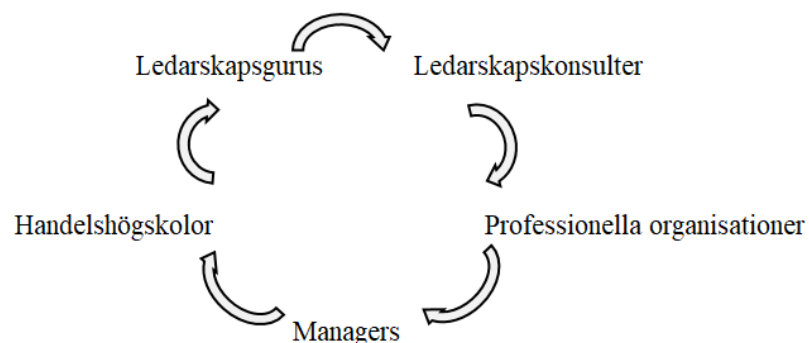
²¹⁵ Malmi, T. & Granlund, M., "In search of management accounting theory", *European Accounting Review*, 2009, nr. 18, 597–620, enligt Seal, 96.

²¹⁶ Nørreklit, Nørreklit & Israelsen, 43.

²¹⁷ Baldvinsdottir, Mitchell & Nørreklit, 81.

²¹⁸ Cantwell. I "Sociala konstruktioner särskådade" ger fil.dr i filosofi vid KTH John Cantwell en kommentar till *The Social Construction of What?* Av Ian Hacking: *Social konstruktion av vad?* i svensk översättning av Bengt Hansson, Thales 2000. Här särskådas den retoriska debatten kring social konstruktion.

varför vissa idéer tar sig från teorin in i praktiken. Det går att argumentera för att de dominerande koncepten inom praktisk redovisning ingår i bredare organisatoriska diskurser, på samma sätt som andra samhällseliga fenomen. Produktion, spridning och konsumtion av kunskap inom det ekonomiska fältet kan conceptualiseras genom Nigel Thrifts ”The Cultural Circuit of Capitalism”, CCC²¹⁹. CCC karaktäriseras av åtskiljande. Därför favoriseras vissa typer av teorier framom andra och vissa teorier institutionaliseras även i större utsträckning än andra, vilket också förklarar varför de har en större inverkan på praktiken och ibland blir hegemoniska. Seal påpekar dock, att diskurser även kan ha inflytande på praktiken utan att bli institutionaliserade. Inom CCC rör sig idéer mellan tre olika typer av institutionaliserande aktörer, nämligen handelshögskolor, ledarskapskonsulter och ledarskapsgurus, dvs. de som samtidigt producerar och konsumerar kunskapen. Seal kompletterar Thrifts tre aktörer med två ytterligare aktörer: praktiserande ledare, eller erfarna ledare som utövar teorierna i praktiken, och professionella organisationer.²²⁰ CCC och dess aktörer avbildas nedan i Figur I. Sammantaget är det alltså dessa aktörer som i denna kontext utgör sk. *privileged speakers* och som står bakom det som Seal kallar aktioner. I min undersökning vill jag även synliggöra dessa *privileged speakers*, eftersom de genom sitt tolkningsföreträde skapar verkligheten.



Figur I: CCC och dess aktörer.

Källa: Seal, 97.

²¹⁹ The Cultural Circuit of Capitalism, CCC. För vidare läsning, se *Knowing Capitalism* av Nigel Thrift (Sage), 2005.

²²⁰ Seal, 96–98. Engelskans manager låter sig inte översättas direkt utan att förlora en del av sin innebörd, en ledare är inte nödvändigtvis en manager. De engelska termerna som används är business schools, management consultants, management guru samt professional bodies och practising managers. Nämnas bör också, att i Finland bedrivs ekonomisk vetenskap även vid andra typer av vetenskapliga institutioner än de som kallar sig Handelshögskolor, Åbo Akademi är en av dem, eftersom de ekonomiska ämnena numera, igen, är en del av Fakulteten för samhällsvetenskaper och ekonomi.

Aktioner, texter²²¹, diskurser och institutioner kan länkas till varandra där den ena följer på den andra. Aktioner skapar oftare texter ifall de syftar till att skapa ordning och förståelse och om de syftar till legitimitetsskapande. En text som tangerar en befintlig diskurs, alltså som kan kännas igen, anammas lättare och blir i större utsträckning en del av diskursen än en som är helt väsensskild från sin samtida kontext. Slutligen institutionaliseras de diskurser som är sammanhållna och strukturerade och som också stöds av bredare diskurser. Aktioner producerar alltså diskurser, medan diskurserna i sin tur bestämmer vilka uttalanden och handlingar som är möjliga respektive omöjliga eller kostsamma. En stor del av aktionerna skapas av en heterogen mängd organisationer, akademiker, ledare, konsulter och managementgurus och publiceras i tidskrifter,²²² såsom t.ex. *Balanssi*. Dessa representerar alltså strängt taget den praktiskt orienterade teorin, men utgör likväl en del av diskursen.

Hur framgångsrika enskilda diskurser blir beror enligt Seal på de tidiga texternas ursprung, i vilken utsträckning texterna blir diskurser och slutligen på det relativa institutionella stöd diskursen får. Därmed svarar Seal samtidigt även delvis på Hopwoods fråga om hur redovisningssystem förändras²²³. De tidiga texterna har ofta en nära koppling till praktiska problem och är därför problemlösningsorienterade. I takt med att texterna blir mera formaliserade och institutionaliserade blir även osäkerheten kring deras existens mindre framträdande eftersom processen i sig blir institutionaliserande.²²⁴ Ju oftare en diskurs framträder, desto tydligare blir dess talordning och desto lättare är det därmed också för aktören att se och skildra den specifika diskursen och dess givna regler. Detta är också tydligt i CR:n historia och utveckling, där tanken om företagets ansvar uppstod som en reaktion på den industriella revolutionens sociala problem och hur de skulle kunna lösas.

Laine presenterar hur en särskild retorik för hållbarhet och andra miljörelaterade problemområden har vuxit fram i en finländsk kontext²²⁵ och hur rapporteringen också har förändrats som svar på och i takt med att den samhälleliga kontexten har förändrats²²⁶. Laine undersökte med hjälp av diskursanalys bland annat vilken mening som fästs vid uttrycket

²²¹ Med texter avser Seal all den typ av kommunikation som produceras som en del av talordningen, inte enbart skriftlig kommunikation.

²²² Seal, 98, 100, 106.

²²³ Hopwood, 210–212.

²²⁴ Seal, 96,

²²⁵ Laine (2009a).

²²⁶ Laine (2009b).

hållbar utveckling (sustainable development) och kunde dels konstatera, att hållbar utveckling och ekonomisk tillväxt i företagens rapportering är fullt kompatibla och dels att all ansvarsfull företagsverksamhet därför kommer att ägna sig åt detta frivilligt. Samtidigt har idén om hållbar utveckling, som i vanliga fall beskrivs som komplex, i företagens rapportering reduceras till en enkel process som kan anammas genom att följa vissa principer.²²⁷ Hållbar utveckling blir möjlig utan att samhället behöver göra avkall på ekonomisk tillväxt. Istället bygger denna typ av retorik på liknande antaganden som den samtida idén om shared value, i den form som Porter och Kramer²²⁸ presenterade den. Laine var²²⁹ och är²³⁰ ändå kritiskt inställd till företagens verkliga åtaganden, dvs. i vilken utsträckning rapporteringen faktiskt återspeglade verkliga försök att åstadkomma hållbar utveckling. Kanske kan detta tolkas som ett uttryck för ansvarstalande, för att använda Juttersröm och Norbergs²³¹ begrepp och alltså leder resonemanget, på samma sätt som Schumpeter²³² konstaterade, till status quo.

Retorik och kommunikation, som är nära kopplade till diskursen, påverkar också i stor utsträckning vilka idéer som skapar diskurser. Effektiv retorik, dvs. övertygande och bevekande argumentation, kan vara av större vikt än teoretisk tydlighet. Dessutom behöver idén vara av intresse för den tilltänkta publiken för att accepteras.²³³ Laine undersöker de diskurser som råder inom finländsk hållbarhetsredovisning genom att studera vad företag säger i sina rapporter och hur de därmed presenterar och positionerar sig själva och hur företagens rapportering samtidigt, ur ett socialkonstruktivistiskt perspektiv, bidrar till att skapa den sociala verkligheten.²³⁴ Idén, som i fallet ovan med hållbar utveckling, blir också lättare för publiken att ta till sig när den inte strider mot rådande diskurser. Ur retorisk synpunkt fungerar ord som perspektiv. Ord konstruerar mening. Genom val av ord görs etiska ställningstaganden och genom valet väljs ett perspektiv medan andra väljs bort. Valen styrs dock av kulturella överenskommelser, diskurser, och är inte alltid synliga för aktören. Att undersöka företagsansvar och hållbarhetsrapportering med hjälp av socialvetenskaper och

²²⁷ Laine (2005). Jfr. företagsansvar som managementidé.

²²⁸ Porter & Kramer (2006).

²²⁹ Laine (2005).

²³⁰ Cho, Laine, Roberts & Rodrigue (2015); Cho, Laine, Roberts & Rodrigue (2016).

²³¹ Jutterström & Norberg.

²³² Schumpeter.

²³³ Seal, 99.

²³⁴ Laine (2009a), 16, 33–34.

närmare se på bland annat retorik och makt har blivit vanligare under 2000-talet. Laine²³⁵ redogör för tidigare forskningsresultat inom området, och pekar exempelvis på metaforer kring transparens, trovärdighet, godhet och hållbarhet där vissa, på samma sätt som Laine själv, pekar på att företagen egentligen inte förändrat sitt beteende, utan endast sitt sätt att retoriskt framställa sig själva i nytt ljus. Samtidigt uttrycker de forskare som satt sig in i ämnet en önskan, en förhoppning, om att företagen även ska ha förändrat något i praktiken eftersom det kan ha positiv inverkan på samhället som helhet.

Pragmatisk konstruktivism bygger på de fyra dimensionerna fakta, möjligheter, värderingar och kommunikation.²³⁶ När alla dessa är integrerade skapas topos, eller den metaforiska plats där retorikern hittar de tanke- och språkstrukturer som säger vilken argumentation, text enligt Seal, som är möjlig²³⁷. Topos är socialt tingad kunskap, en plats i det kulturella landskapet²³⁸ och därmed kan konstateras att "[t]opos är alltså inte distinkta begrepp utan något öppnare och vagare: rörliga fokus för olika diskurser som möts, krockar, blandar sig och glidande kan övergå i varandra."²³⁹ Alltså är topos en ögonblicksbild som beskriver varje dimension i en given situation och bilden av de olika dimensionerna förändras när kontexten förändras. Den pragmatiska konstruktivismen erbjuder ett omfattande verktyg för att förstå hur en aktör konstruerar en individuell och organiserad verklighet i en komplex kontext²⁴⁰. Pianezzi och Cinquini undersöker konflikten i de teoretiska perspektiv som ligger till grund för olika typer av redovisning och hur man ska kunna minska på klyftan mellan finansiell redovisning och social redovisning med exemplet mänskliga rättigheter. Genom att tillämpa pragmatisk konstruktivism, som bygger på begreppet topos, möjliggörs en bättre förståelse och bedömning av den etik som ligger till grund för konventionella och hållbara redovisningsmetoder.²⁴¹

Genom att studera redovisningen och dess olika aspekter med hjälp av socialvetenskapliga metoder och teorier är syftet sällan att bidra med nyskapande redovisningsmetoder eller

²³⁵ Laine (2009a), 30–32. Eftersom jag inte undersöker företagens rapportering som sådan, utan tar ett bredare grepp kommer jag inte att redogöra för dessa tidigare studier här, utan hänvisar till Laine.

²³⁶ Nørreklit, Nørreklit & Israelsen, 50.

²³⁷ Wolrath Söderberg, 15.

²³⁸ Hellspong, 2.

²³⁹ Hellspong, 3.

²⁴⁰ Nørreklit, Nørreklit & Israelsen; Nørreklit, Mitchell & Raffnsøe-Møller.

²⁴¹ Pianezzi & Cinquini.

praktiska analysverktyg. Det är det inte heller i denna avhandling. Det en forskare inom redovisning ändå kan bidra med, som t.ex. en sociolog saknar, är förståelsen för redovisningens sociotekniska natur, där sociala aspekter står i direkt samspel med den tekniska kärnan²⁴². Diskursanalysen möjliggör en förståelse för redovisningens föränderlighet²⁴³. Förståelsen av redovisning vilar, likt andra företeelser, på värderingar och dialog.²⁴⁴ När samtalsordningar, retorik och aktörer identifieras och analyseras kan forskaren skapa förståelse för de underliggande normstrukturerna. Diskursen, eller diskurserna, synliggör den organiserade verkligheten. De diskurser som framträder för mina ögon som forskare är ett resultat av existerande makt-kunskapsförhållanden.

3.3 Finländsk redovisning som ett resultat av makt och talordning

År 1862 utkom August Lilius *Käytännöllinen opastus yksinkertaisessa kirjanpidossa varsinkin tehdastelioille ja ammattilaiselle*, som var den första finskspråkiga läroboken i bokföreläring. Här tar Aila Virtanen avstamp i sin artikel "Revealing financial accounting in Finland under five historical themes"²⁴⁵, där hon åskådliggör hur den finansiella redovisningen utvecklats i Finland fram till år 2005, när det blev obligatoriskt för publika bolag att publicera koncernbokslut enligt IAS/IFRS. Istället för att använda sig av ett kronologiskt eller biografiskt angreppssätt, presenterar Virtanen med hjälp av diskursanalys fem olika teman i redovisningens historia med syfte att påvisa ett förhållande mellan makt och diskurs samt synliggöra vilka individer eller grupper som har påverkat den finska finansiella redovisningens utveckling. De teman som presenteras är: entreprenörskap, vetenskap/universitet, statlig kontroll, professionell och finansiella marknaden²⁴⁶. Virtanen använder sig alltså av diskursanalys vid sin läsning av monografier, lagtext och finansiella rapporter för att studera finansiell redovisning som ett socialt konstruerat fenomen.²⁴⁷

²⁴² Baldvinsdottir, Mitchell & Nørreklit, 80.

²⁴³ Hopwood, 208.

²⁴⁴ Pianezzi & Cinquini, 375.

²⁴⁵ Virtanen, "Revealing financial accounting in Finland under five historical themes", *Accounting History*, vol. 14(4) (2009), s. 357–379. De böcker som tidigare funnits att tillgå var skrivna på svenska.

²⁴⁶ De fem teman som presenteras har namngetts Entrepreneurship theme, Academic theme, Governance control theme, Professional theme och Financial market theme. Jag är medveten om att denna direkta översättning inte är stilistiskt tillfredsställande, men den beskriver ändå de fem teman som presenteras i texten.

²⁴⁷ Virtanen, 358–360, 368.

Artikeln synliggör de diskurser som funnits, och delvis fortfarande står att finna, i de finska företagens kontext för redovisning och rapportering. Samtidigt bidrar Virtanen med en fond för en kontextualisering av det finländska samhället och dess särdrag.

Redovisningen har i Finland, som på alla andra ställen, påverkats av yttre kulturella, språkliga, politiska, ekonomiska och demografiska faktorer över tid. Virtanen konstaterar, att språket skapar en förståelse för innebörden av ett visst koncept, t.ex. redovisning, vid en given tidpunkt. Redovisningen får också en etisk dimension när man beaktar hur den verkställs och vem den är tänkt att gagna. I kärnan för detta återfinns redovisningens roll som underlag för finansiella beslut. Finansiell redovisning, makt och etik sammanförs eftersom den grupp som har makten att påverka redovisningen samtidigt introducerar sina egna värderingar och etiska normer i det som blir praxis²⁴⁸. Över tid sammanflätas de olika strömningarna, allt medan vissa diskurser kommit att bli mera dominerande, institutionaliserade enligt Seal, och andra har fått ge vika. Det finns dock inga skarpa historiska gränser dem emellan, utan flera diskurser kan existera samtidigt. De teman som presenteras utgör heller ingalunda de enda diskurserna inom finländsk finansiell redovisning, utan är resultatet av en tolkning.²⁴⁹ Virtanen inkluderar inte företagsansvar explicit i sin studie, men detta betyder inte att företagsansvar inte skulle kunna existera som en parallell diskurs. Jag vill dock inte läsa Virtanens analys som varken felaktig eller ofullständig eftersom den är ett resultat av en forskningsansats medan min egen forskningsansats utgår ifrån andra frågor än de Virtanen ställt sitt material.

Virtanens första tema, entreprenörskap, återfinns i ett fattigt Finland som 1809 separerats från Sverige för att istället bli ett ryskt storfurstendöme, något som givetvis medförde genomgående samhälleliga förändringar i såväl kultur som politik och affärsliv. Samtidigt nådde den industriella revolutionen sakta men säkert Finland och resulterade i en trevande skogsindustri, ett infrastrukturbygge och de första bankerna. Texternas främsta syfte var att presentera bokföringens principer, där försiktighet var principen framom andra, och att därigenom visa hur man redovisar för affärsrörelsens resultat och dess status när den enda som skulle använda sig av denna information var handelsmannen själv – ibland var det t.o.m. att föredra att ingen annan skulle kunna förstå rapporterna. Lilius bok utkom som sagt 1862

²⁴⁸ Jfr. Foucault (1980); Foucault (1993); Börjesson; Hellspong; Börjesson & Rehn; Seal.

²⁴⁹ Virtanen, 359–360, 370–372.

och syftade till att ge handelsmannen de redskap han behövde för att övervaka sin verksamhet. Den individuella handelsmannen var alltså den ledande aktören inom denna diskurs, och den etiska norm som rådde var därmed även maximal vinning för ägaren.²⁵⁰ Intressant nog är detta, i juridisk mening, fortfarande den enda etik som råder eftersom det i aktiebolagslagen stipuleras, att syftet med bolagets verksamhet är att bereda vinst åt aktieägarna, om inte annat föreskrivs i bolagsordningen.²⁵¹

Det andra temat i Virtanens genomgång är det vetenskapliga temat, som karaktäriseras av texter skrivna av universitetsprofessorer, som uppfattade finansiell redovisning som en vetenskap bland andra där de etiska normerna kunde härledas ur positiv logik och vetenskapligt tänkande. Texterna består av studier och artiklar samt material som låg till grund för lagstiftning. Akademikerna hade både kunskap och makt att påverka redovisningen och de tre första bokföringslagarna utvecklades de facto av professorer. Den mest framstående individuella aktören inom detta tema är professor Martti Saario, som år 1945 presenterade den så kallade utgift vid inkomst-teorin som återspeglade tidens anda, där bokföringen skulle presentera resultatet framom tillgångarna. Utgift vid inkomst integrerades i den finländska företagsskattejuridiken år 1968 och länkade därmed samman bokföring och beskattning. Saario var dock inte ensam aktör inom denna diskurs, utan redan 1911 när Helsingfors handelshögskola²⁵² grundades kom akademiker att få en ledande roll inom redovisningen även om det vetenskapliga temat var mest framträdande under 1950 till 1970-talet.²⁵³ Denna diskurs kan även ses internationellt, eftersom redovisningen generellt sett etablerat sig som en vetenskap under 1960-talet och framåt.²⁵⁴ Den starka kopplingen mellan bokföring och beskattning är också ett finländskt särdrag som lever kvar ännu idag.

Statlig kontroll utgör det tredje temat och bygger på bokföringslagar och regler som utgetts för att kontrollera affärsverksamhetens prestation. Denna diskurs växte fram i ett politiskt turbulent samhälle. År 1917 förklarades Finland självständigt och i och med detta skulle den lagstiftning som härstammade från den ryska perioden revideras och samhället skulle genomgå stora politiska och sociala reformer samtidigt som Finland år 1918 också befann

²⁵⁰ Virtanen, 362–363, 366, 369.

²⁵¹ Aktiebolagslag 2006/624 1 kap 5 §, i fortsättningen ABL.

²⁵² Helsingfors handelshögskola är sedan 2010 en del av Aalto-universitetet.

²⁵³ Virtanen, 363–364, 369.

²⁵⁴ Baldvinsdottir, Mitchell & Nørreklit, 80.

sig mitt i ett inbördeskrig²⁵⁵. Den nya statsmakten ville stabilisera det djupt splittrade samhället och göra Finland till en civiliserad nation likt andra europeiska nationer, allt enligt tidens anda. År 1925 instiftades den första bokföringslagen, som bland annat stipulerade bokföringsskyldighet. Försiktighetsprincipen var fortsatt den viktigaste principen, men nu förväntades redovisningen även kunna användas av andra än affärsmannen – finansiell rapportering blev offentlig information och fick därmed en ny samhällsroll där statsapparaten innehade hegemonisk ställning och utvecklingen knöt bokföring och beskattning allt tätare samman. Nästa bokföringslag, och även en bokföringsförordning, utgavs 1945 och var ett resultat av den exceptionella situation Finland befann sig i efter andra världskriget, när Finlands självständighet igen var i gungning²⁵⁶. Statsmakten tog ett fastare grepp om företagen genom en ny och mera detaljerad lag. Nästa bokföringslag instiftades 1973 och byggde på Saarios utgift vid inkomst-teori. Teorin kom att utgöra grunden i finsk redovisningsnormering fram till 1990-talet, när såväl 1992- som 1997-års lagar harmoniserade finsk nationell lagstiftning med EU:s fjärde och sjunde direktiv. År 2005 utgör nästa stora förändring vad gäller finsk finansiell redovisning, eftersom IAS/IFRS då antogs.²⁵⁷ Karolina Söderlund disputerade 2012 vid Åbo Akademi med sin avhandling *Den finländska redovisningsnormeringen i korstrycket mellan institutionaliserad teori och internationella standarder*²⁵⁸. Söderlund visar att Saarios inkomst vid utgift-teori institutionaliserats i det finländska redovisningslandskapet, och att den också visade sig vara motståndskraftig när de i grunden oförenliga IFRS-standarderna introducerades. De olika aktörernas positioner var även då avgörande för utfallet.

Efter att ekonomisk utbildning introducerats under 1900-talets första decennium dröjde det ett tag före starka professioner fått fotfäste i samhället. Det professionella temat reflekterar därmed den aktiva roll som togs av revisorer och övriga redovisningsprofessioner fr.o.m. 1970-talet framåt, när det finska samhället blivit mera liberalt och urbanisering så väl som

²⁵⁵ Jag tar inte ställning till termen inbördeskrig som sådan. I finskt medvetande och finländsk historieskrivning har man ofta använt termen frihetskrig, där den konservativa senatsledda "vita" sidan kämpat mot den "röda", bolsjevikvänliga sidan. De vitas seger har därmed även påverkat de diskurser som rått kring kriget och terminologin berättar även här något om den talordning som råder.

²⁵⁶ Finland utkämpade två krig mot dåvarande Sovjetunionen, Vinterkriget 1939–1940 och Fortsättningskriget 1941–1944. Därefter slöts VSB-avtalet, som hade stor inverkan på finsk ekonomi fram till 1992 och innebar bl.a. att Finland inte kunde ta emot den sk. Marshallhjälpen. Det finns en uppsjö litteratur att tillgå i ämnet.

²⁵⁷ Virtanen, 364–366, 369.

²⁵⁸ Söderlund.

internationalisering var ett faktum. I 1970-talets anda kom det etiska resonemanget också främst att kretsa kring rättvisa och jämlikhet. Artiklarna inom detta tema tar fasta på redovisning i praktiken och bygger på instruktioner för hur denna praktik ska hanteras, kanske främst eftersom finländsk lagstiftning inte är detaljfokuserad, utan bygger på principer. Utvecklingen under 1990- och 2000-talen är ett resultat av professionella aktörers aktivitet, där akademiker fått ge plats åt andra professioner.²⁵⁹ I och med 1973-års bokföringslag instiftades Bokföringsnämnden, vars syfte är att på basis av ansökan ge anvisningar och utlåtanden angående tillämpningen av bokföringslagen²⁶⁰. Olika professioner, kanske främst revisorer, har haft ett långtgående inflytande på den finansiella redovisningens utveckling. Föreningen CGR, som grundades 1925 har haft en aktiv roll i utvecklingen av såväl revision som bokföring och därtill tillhörande rekommendationer och även stort inflytande vad gäller introduktionen av IAS/IFRS i Finland.

Det sista temat är den finansiella marknaden, som historiskt sett haft litet inflytande på finansiell redovisning i Finland, mycket på grund av att det länge var banken som var den främsta finansiären.²⁶¹ Till grund för detta tema ligger direktiv och standarder som publicerats av aktörer utanför Finland, men med agenda att styra finsk redovisningsjuridik i riktning mot att ge en riktig och tillräcklig bild ur en investerares synvinkel. Den etiska dimensionen här blir därmed även största möjliga nytta för ägare och investerare, dvs. framtida ägare.²⁶² Helsingforsbörsen var, av historiska skäl²⁶³, länge liten och ineffektiv – inte före 1980-talets slut började handeln ta fart. Sedan dess har dock internationella investerare genom ekonomins globalisering kommit att spela en allt större roll. Men även om de internationella standarderna redan på 1970-talet existerade på en implicit nivå antogs de inte förrän yttre påtryckningar från EU gjorde sig gällande under 2000-talet.²⁶⁴ Pekka Pirinen redogör även för de försök som gjordes att introducera internationella standarder i finländsk redovisning före 2005 i sin ”Economic and Normative Pressures as Drivers for the Adoption

²⁵⁹ Virtanen, 366–367, 369–370.

²⁶⁰ Arbets- och näringsministerier.

²⁶¹ Söderlund.

²⁶² Virtanen, 367, 370.

²⁶³ Finland var en relativt sluten ekonomi fram till 1980-talet, där utländskt ägande i finska bolag var strängt kontrollerat och begränsat. Men i takt med att utländskt kapital blev allt viktigare i Finland samtidigt som finska bolag började expandera på den internationella marknaden, bl.a. på utländska börser, började man lätta på kontrollen. I och med inträdet i EU avskaffades slutligen kravet på finsk ägo. För mera info, se t.ex. Pirinen.

²⁶⁴ Virtanen, 369–370.

of International Accounting Standards in Finland since 1976”²⁶⁵ där ekonomins internationalisering ses som den största enskilda faktorn. Pirinen konstaterar, att EU:s direktiv är de som i första hand påverkat den finska bokföringslagstiftningen, och att IAS inte påverkat redovisningspraktiken direkt eftersom dess tillvägagångssätt getts som ett alternativ i juridisk mening, men att dess inverkan ändå är nämnvärd. I denna samtid aktualiseras även företagsansvar på bred front för första gången i Finland²⁶⁶.

4 Fallstudie i nutid

I detta kapitel utforskar jag företagsansvar så som det framträder i mitt material. Överlag råder ingen konsensus kring vad diskursanalys är och inte är²⁶⁷ och dessutom händer det relativt ofta att den diskursanalytiska ansatsen blir otillräcklig på ett eller annat sätt²⁶⁸. Det hävdas ofta, att diskursanalys är teori och metod i ett, men de metodologiska anspråken blir i praktiken svårhanterliga. För att minimera dessa tillkortakommanden har jag valt att ställa så konkreta frågor som möjligt till källmaterialet samtidigt som frågorna bör stå i relation till teorin. Tvärläsning av materialet, den hermeneutiska processen, innebär därmed att jag ställer enkla frågor till mitt material, såsom: Vilka frågor är betydelsefulla? Vilka kategorier synliggörs? Vilken retorik används? Vem har fått uttala sig? hjälper mig att hitta rådande teman, kategorier, maktförhållanden och talordningar. Tvärläsningen innebär även att textens tematik är av underordnad betydelse, istället är det de synliggjorda ansatserna som är viktiga.

I detta kapitel presenterar och diskuterar jag således de kategorier som framträder när man i Finland mellan åren 2013 och 2017 talar om företags ansvar. De synliggjorda kategorierna är legitimitet, effektivitet, värdeskapande, risk och slutligen hållbar utveckling. Den verklighet som träder fram vid läsningen presenteras därmed inte tematiskt direkt utgående ifrån textens tema eller rubriksättning, utan analysen tar istället avstamp i dessa kategorier.

²⁶⁵ Pirinen.

²⁶⁶ Laine (2009b).

²⁶⁷ Börjesson, 26–33.

²⁶⁸ Antaki m.fl.

Diskurserna är på inget sätt åtskilda ifrån varandra, utan mellan dem finns otaliga beröringspunkter där gränsen mellan en diskurs, och kategori, och en annan är flytande.

Jag har alltså medvetet valt att inte utgå ifrån något särskilt ramverk eller någon annan klassificering i min läsning av materialet.²⁶⁹ Detta val har jag gjort av två anledningar. För det första skulle ett sådant utgångsläge underminera den diskursiva ansatsen eftersom den ”enda giltiga” kontexten skulle vara det valda ramverket och den diskurs som därmed skulle framträda, i varierande grad, skulle vara just den som ramverket möjliggör. Jag ser istället ramverken som resultat av diskursen, samtidigt som de också skapar den²⁷⁰ – men inte ensamma, utan tillsammans med andra texter. För det andra skulle ett sådant utgångsläge omöjliggöra en hermeneutisk process eftersom förståelsen per definition endast skulle vara den som ramverket föreskriver. Ramverket skulle bli sanningen, som antingen förkastas eller godtas genom de kategorier som det valda ramverket gör gällande. Jag vill istället närma mig företagsansvaret med utgångspunkt i den bredare kontext som jag hittills presenterat.

Före jag når dit är det dock viktigt att reflektera över den sista kontextuella helheten, nämligen samtiden. Att kort och koncist beskriva ett helt lands samtid är omöjligt, därför fokuserar jag på de fält som tydligast berör forskningsuppgiften – de samhällsekonomiska. De samtida internationella strömningarna vad gäller företagsansvar begränsas också i denna kontextualisering till EU:s direktiv eftersom det är den process, eller händelse, som studien tidsmässigt reflekterar.

Medan de andra typerna av material, bokföringslagens 3a kapitel – som även belyses genom direktivet – och dess förarbete samt rapporterna utgivna av PwC och FIBS utgör färdigt begränsade helheter gör *Balanssi* och *Valta & Vastuu* det inte. Det innebär att jag har varit tvungen att göra några ytterligare val för att närma mig det som synliggörs i de texter där företagets ansvar diskuteras. Dessa val presenteras som en del av denna kontextualisering i kapitel 4.1.2 samtidigt som de också utgör startpunkten för den egentliga analysen.

²⁶⁹ Ifall min forskningsansats hade varit en annan, t.ex. innehållsanalys ur ett positivistiskt förhållningssätt till världen hade det naturliga valet av ramverk som utgångsläge för min analys troligtvis varit GRI:s ramverk (G3 och G4, eftersom övergångsperioden till från G3 till G4 löpte ut 2015), eftersom flest företag rapporterar enligt GRI eller använder sig av element härledda ur GRI.

²⁷⁰ Laine har liknande tankegångar när han framhåller att GRI baseras på den rådande ekonomiska ordningen. Laine (2009a), 41.

4.1 Kontextualisering

4.1.1 Det finländska samhället

Även om likheter givetvis existerar skiljer sig de förhållanden som råder i Finland i mångt och mycket från förhållanden i andra länder. Finland är en välfärdsstat, med en internationellt sett hög levnadsstandard där kunskapssamhällets karaktäristiska drag är starkt närvarande. Delar av de finska särdragen, både historiskt sett och i nutid, framgår genom Virtanens fem diskurser. Men inte alla. De flesta bolag som är verksamma i Finland är exempelvis relativt små och de några stora bolagen som verkar i Finland är också internationellt sett få till antalet. År 2015 kunde över 90 % av de finska företagen räknas som så kallade mikroföretag²⁷¹ och endast 265 företag hade över 500 anställda.²⁷² I Finland finns även, relativt sett, många bolag som har en hög inverkan på miljön eftersom en stor del utav de finska bolagen verkar inom skogs- och metallindustrin, vilket även den finska näringsstrukturen återspeglar; år 2016 fanns dryga 70 % av den sysselsatta befolkningen inom jord- och skogsbruket²⁷³. Den starka metallindustrin är delvis ett resultat av den, med västerländska mått mätt, sena industrialiseringen och även ett arv efter krigen, när metallindustrin stod för en stor del av krigsskadeståndet. I ett europeiskt perspektiv producerar finländsk industri ännu idag en stor andel varor som är beroende av investeringsefterfrågan²⁷⁴.

Sedan 2010 har det varit en negativ handelsbalans²⁷⁵ – något som utgör ett stort problem för en liten ekonomi, med en följaktligen liten inre marknad, och ett välfärdssystem att upprätthålla med en åldrande befolkning²⁷⁶. Andelen äldre är de facto högre i Finland än i övriga europeiska länder.²⁷⁷ Den recession i Finlands ekonomi som började 2012 har varit märkbar, och år 2015 var nästan 10 % arbetslösa.²⁷⁸ När man år 2014 gick in en tredje recession sedan finanskrisen var det inte mycket som såg positivt ut. Det är även känt, att förändringar i den sociala, politiska och ekonomiska kontexten påverkar företags sätt att

²⁷¹ BFL 1 kap. 4b §.

²⁷² Statistikcentralen (2017), 20.

²⁷³ Statistikcentralen (2017), 1.

²⁷⁴ LokalTapiola.

²⁷⁵ Statistikcentralen (2017), 21.

²⁷⁶ Statistikcentralen (2017), 8.

²⁷⁷ LokalTapiola.

²⁷⁸ Statistikcentralen (2015).

rapportera.²⁷⁹ Ekonomin ansågs ha strukturella problem som inte avhjälpas med en förbättrad global konjunktur. Finlands viktigaste handelspartners är fortsatt Tyskland, Sverige och Ryssland²⁸⁰ och den svaga svenska kronan och ryska rubeln påverkade därmed också Finlands konkurrensförmåga.²⁸¹ I kombination med politiska oroligheter och sanktionerna mot Ryssland med anledning av läget i Ukraina²⁸² har exporten påverkats negativt.²⁸³

Att Finland har haft en liten invandring i jämförelse med många andra EU-länder är ett välkänt faktum. I samband med den så kallade flyktingkrisen har Finland tagit emot relativt få flyktingar och en stor andel av dem som ansökt om asyl har fått avslag²⁸⁴. Utan att ta ställning i denna fråga går det ändå att konstatera, att det finska samhället är relativt homogent, hela 93 % av befolkningen har finländsk bakgrund²⁸⁵ och bland den vuxna befolkningen har en övervägande andel en examen på andra stadiets nivå eller högre²⁸⁶. Detta sammantaget medför att stora delar av befolkningen delar de kulturella förståelser som samhället vilar på. Exempelvis har finländare ett starkt förtroende för att allt går rätt till, och därför utgår vi ofta ifrån att organisationer agerar etiskt.²⁸⁷ En tydlig skillnad kan också ses i den finländska mediebevakningen, där den grävande journalistiken är relativt mjuk i sin framtoning. Med detta sagt delar alla finländare inte samma värderingar och åsikter i många frågor, men mycket av samhällets grundvalar, de underförstådda diskurserna som ofta är osynliga, är på många sätt djupt rotade.

4.1.2 Synliggjort men ändå osynligt – tematiskt om text

Tvörläsningen och den hermeneutiska processen lyfter de kategorier som synliggörs vid talet om företagsansvar. Med det sagt är det ändå inte ointressant att se på vilka teman som uttryckligen behandlas i texterna i *Balanssi* och *Valta & Vastuu*. Föga förvånande är revision,

²⁷⁹ Laine (2009b). Laine hänvisar i sin tur till en rad andra studier.

²⁸⁰ Statistikcentralen (2017), 22.

²⁸¹ LokalTapiola.

²⁸² "Läget i Ukraina" är också ett tydligt samtida sätt att avsiktligt avdramatisera en obekväm situation och klä den i en neutral terminologi. Läget i Ukraina anspelar på en annan diskursiv hållning än t.ex. "annektering" eller "krig". För contextualisering, se samtida rapportering i dagspress.

²⁸³ Finansministeriet, *De ekonomiska konsekvenserna*.

²⁸⁴ Statistikcentralen (2017), 11.

²⁸⁵ Statistikcentralen (2017), 9.

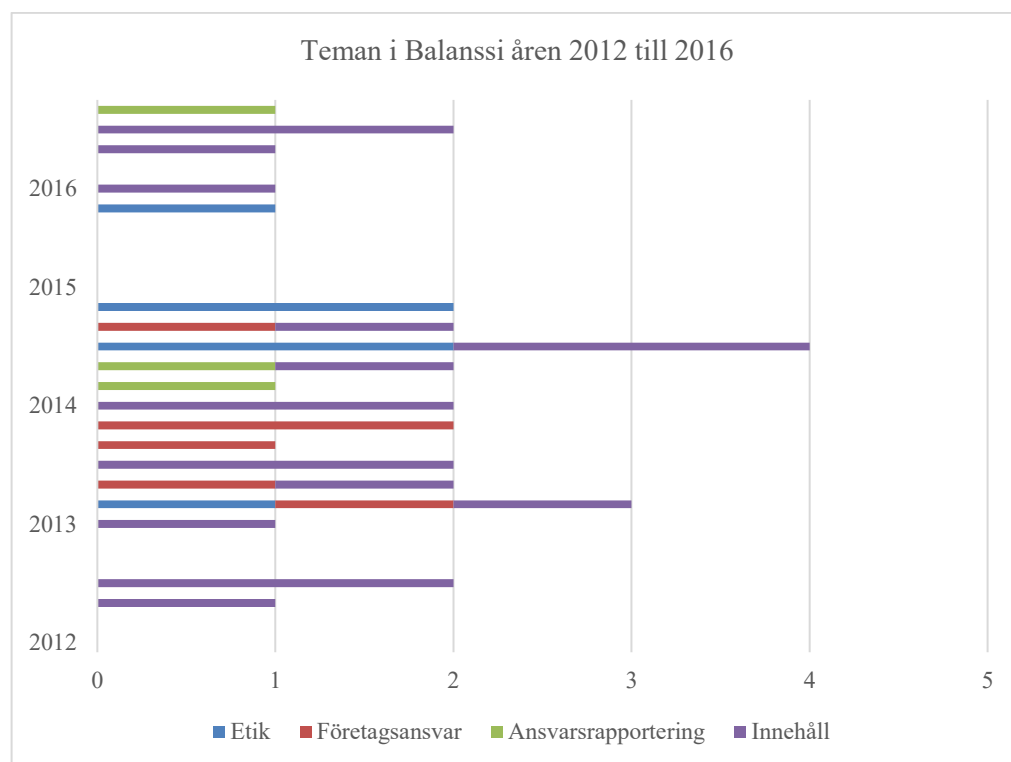
²⁸⁶ Statistikcentralen (2017), 46.

²⁸⁷ Storckovius, 43–44.

eller extern granskning överlag, intern kontroll, god förvaltning och även företagsansvar genom t.ex. den icke-finansiella rapporten sådana teman som tas upp på olika sätt. Även framtidsvisioner lyfts i någon mån upp som tema. Medan *Valta & Vastuu* endast utkommit med några artiklar under rubriken företagsansvar – yritysvastuu – har *Balanssi* erbjudit ett större antal texter vilket inneburit att jag har varit tvungen att göra mera tydliga avgränsningar. Avgränsningarna, vilka presenteras nedan, har varit nödvändiga för att få en hanterbar mängd material att utgå ifrån.

Etik är ett relativt ofta återkommande tema i *Balanssi*, och inom etiken ryms även företags ansvar in. De facto kunde en parallell ökning i antal texter som behandlar etik ses i samband med att företagsansvar som tema ökade. Detta väckte mitt intresse och hjälpte mig samtidigt att göra de gränsdragningar som gjorde att största delen av de texter som ingår i årgångarna 2013–2016 kunde exkluderas. Genom en innehållsanalys för åren 2012²⁸⁸ till 2016 ses en ökning i antalet artiklar som berör etik på sätt eller annat fram till år 2015. Innehållsanalysen kan fokusera antingen på att räkna ord, meningar eller sidor eller alternativt på information som berör ett bestämt ämne. Min måttliga analys bygger på en blandning, där jag dels tagit fasta på hur många texter som explicit behandlar Etik, Företagsansvar och Ansvarsrapportering medan Innehåll belyser antalet artiklar som inte explicit behandlar någon av dessa, men där etik är ett tema. Eftersom direktivet och den icke-finansiella rapporten utgör den tidsmässiga ramen för fallstudien utgick jag också först från termerna Företagsansvar och Ansvarsrapportering, men eftersom Etik så ofta var en nyckel i texterna beslöt jag att även inkludera den. I första hand har jag alltså valt artiklar på basis av rubriksättning – och i andra hand på basis av innehåll. Ett ytterligare kriterium för att texten ska ingå i den egentliga analysen är ändå, att den i någon mån antingen är deskriptiv eller att den belyser något tema som särskilt viktigt att lyfta. Detta andra kriterium gällde även texterna i *Valta & Vastuu*. Det betyder alltså att alla de texter i *Balanssi* som ingår i det kvantitativa samplet ändå inte ingår i den kvalitativa analysen. Resultatet av innehållsanalysen presenteras nedan i Tabell I.

²⁸⁸ År 2012 inkluderades som referenspunkt före direktivet aktualiserades.



Tabell I: Teman i Balanssi åren 2012 till 2016.

Källa: Balanssi, samtliga nummer årgångarna 2012 till 2016. Notera, att åren 2015 och 2016 utom endast fem nummer, medan det de andra åren utkom sex nummer.²⁸⁹

Samplet är litet och på basis av detta kan inga tydliga generella slutsatser dras. Och viktigast av allt, vilket även Laine²⁹⁰ påpekar, är att innehållsanalysen inte berättar något om vad man vill säga med det tema som lyfts. Detta är också anledningen till att alla texter inte ingår i konstruktionen av diskurs. Antalet texter i *Balanssi* berättar inget om vad skribenter sagt eller vilket avtryck texten har gjort i det diskursiva fältet. Men det oaktat pekar det på en trend – företagets ansvar aktualiserar även etik inom andra områden av ekonomin. Av någon anledning har intresset för att skriva om såväl företagsansvar som etik överlag mattats av mot slutet av perioden. Vad detta beror på är oklart. Kanske upplevdes tematiken som ”klar” för tillfället och man väntade vid tiden också på att det slutgiltiga lagförslaget skulle godkännas. Samtidigt var 2016 också det sista året som *Balanssi* utkom.

Eftersom jag uttalat använder mig av en kvalitativ metod är en kommentar på sin plats. Även om kvalitativa och kvantitativa metoder inte låter sig kombineras eftersom de bygger på olika

²⁸⁹ Som sökord har på finska använts yritysvastuu, yrityksen vastuu, etiikka, eettisyys, ei-taloudellinen raportointi och muu kuin taloudellinen raportointi i nominativ såväl som i genitiv, ackusativ och partitiv.

²⁹⁰ Laine (2009a), 33.

grundantaganden om världen finns det vissa som framhåller, att den ena metoden kan komplettera den andra inom en och samma studie.²⁹¹ Den kompletterande aspekten, utöver företagsansvarets koppling till etik är därmed också att kvantifieringen visar på en tendens, där antalet texter som behandlar företagsansvar eller frågor som på sätt eller annat anknyter till företagsansvar även aktualiserats samtidigt som den icke-finansiella rapporten varit aktuell, dvs. under åren 2013 till 2016. Jag läser detta som att direktivet på ett tydligt sätt lyft frågan om företags ansvar eftersom den medvetandegjorts.

Åter till etiken. Det lyfts bland annat upp, att etik är viktigt på alla organisatoriska nivåer och formar det dagliga arbetet. Däremot går man sällan in på vad denna etik består av eller vad den innebär. Kategorin blir svävande och otillgänglig, även om den ibland likställs med ansvar.²⁹² Ett undantag är Kiihamäki, Fredriksson och Vinnaris artikel ”Talousasiantuntijoiden eettinen ajattelu”²⁹³, där man går in i de så kallade Big 4-företagens etiska landskap och hur de professionella, etiska förhållningsreglerna stöder det dagliga arbetet. Analysen görs med hjälp av konsekvensetik, pliktetik och etisk relativism. Formatet i *Balanssi* tillåter dock ingen djupgående analys, och texten i sig poängterar endast ytligt det som även andra artiklar ger uttryck för, nämligen att den etiska dimensionen blivit en allt större del av det ansvarsfulla företagandet. Kort uttryckt kan man därmed säga, att etik i sig är en talordning som institutionaliserats i talet om företaget och ekonomin. Men dess innebörd är vag. Kanske beror det på att det finns en allmän uppfattning om att etik står för det som är gott, rätt och moraliskt riktigt, mycket på basis av hur ordet etymologiskt kan härledas. Det är en enkel definition på en allmän förståelse av etiken, som i sig per definition inte är enkel att definiera, utan består av en kritisk reflektion över moralen utgående ifrån historiska och kulturella överenskommelser. Vad som är gott, rätt och moraliskt riktigt är därmed också tveklöst positionsberoende²⁹⁴. Ändå problematiseras etiken sällan i mitt material. Min tolkning är, att en möjlig förklaring till detta är det relativt homogena finska samhället – ”alla vet vad alla talar om”. Det ska dock visa sig, att i talet om företags ansvar vilar diskurserna på väldigt olika etiska antaganden, som troligtvis inte är synliga för aktören. Kanske beror det i sig på att etik i formen etisk teori eller etisk filosofi överlag sällan

²⁹¹ Slevitch, 80. Slevitch hänvisar till en rad andra forskare.

²⁹² Ratsula (2014), 38.

²⁹³ Kiihamäki, Fredriksson & Vinnari.

²⁹⁴ Virtanen, 359–360.

problematiseras i samhället, och i synnerhet inte inom företagsverksamhet. Före det de facto visar sig att de etiska reglerna har brutits och man står inför en så kallad skandal²⁹⁵. Etisk teori har också varit ett ämne som relativt sällan behandlats i den företagsekonomiska utbildningen även om man behandlar god sed, som säger att man ska handla etiskt korrekt enligt de principer som bygger redovisningens praxis. Den ontologi som rått inom det ekonomiska fältet, med fokus på redovisning och nationalekonomi, bygger trots allt på positivismen där världen låter sig kvantifieras, mätas och ses så som den egentligen är.²⁹⁶ Kanske är det ett ifrågasättande av exakt detta som lett till den spricka i fältet som såväl Baldvinsdottir, Mitchell, Nørreklit, Nørreklit, och Israelsen som Malmi och Granlund kunde se och som Pianezzi och Cinquini försökte hitta ett sätt att överbygga. Sammantaget har jag ändå därmed valt att inte ta upp etiken som en självständig kategori i min analys. Etiken är inte en, utan återfinns inom alla diskurser med väldigt olika innebörd.

4.1.3 Det finländska juridiska landskapet

I Finland stiftas nya lagar eller görs ändringar i gamla av riksdagen bland annat utifrån propositioner från regeringen, vilket är fallet vad gäller bokföringslagens 3a kapitel. Behandlingen av ett lagförslag i riksdagen börjar med en remissdebatt i plenum, varpå propositionen remitteras till ett utskott – i detta fall ekonomiutskottet. Utskottet begär information av sakkunniga, t.ex. tjänstemän som arbetat med lagförslaget och företrädare för ämbetsverk, intresseorganisationer och fristående organisationer. Resultatet av utskottets arbete offentliggörs genom ett s.k. betänkande, där utskottet ger sin syn på frågan och motiverar sin hållning samt föreslår för plenum hur riksdagen ska besluta i frågan. Vid den andra behandlingen röstar riksdagen om lagförslaget, som därmed antingen godkänns eller förkastas. Slutligen stadfäster presidenten den godkända lagen.²⁹⁷

I den finländska lagstiftningen är det bokföringslagen²⁹⁸ som avgör hur finländska företag ska rapportera om sin verksamhet, medan ytterligare upplysningar om de finansiella

²⁹⁵ Kivelä (2014), 26; Storckovius, 43–44.

²⁹⁶ Virtanen, 369; Pianezzi & Cinquini.

²⁹⁷ Riksdagen. Detta är en förenklad bild av hur lagar stiftas i Finland. För mera information se t.ex.

”Processhandbok för lagberedning” <<http://lainvalmistelu.finlex.fi/sv/>>.

²⁹⁸ BFL, med de omfattande förändringar som antogs genom Lag om ändring av bokföringslagen 1620/2015 samt Lag om ändring av bokföringslagen 2016/1376.

rapporternas utformning lämnas i bokföringsförordningen²⁹⁹. Bokföringslagen är en allmän lag, som tillämpas på alla bokföringsskyldiga i Finland. Lagen definierar bokföringsskyldigheten och innehåller därtill bestämmelser om bokföring av affärshändelser och bokföringsmaterial, handlingar som ska ingå i bokslutet dvs. resultaträkning, balansräkning och noter samt verksamhetsberättelse som ska fogas till bokslutet. Bokföringslagen tar till största delen upp finansiell rapportering, men behandlar också till viss del miljö- och socialrapportering och fr.o.m. 2016³⁰⁰ följaktligen även uppgifter om icke-finansiell rapportering. I fall där det är oklart hur lagen ska tolkas kan bokföringsskyldiga vända sig till Bokföringsnämnden för råd. Bokföringsnämnden ger därtill ut allmänna anvisningar, som gäller mera vittomfattande sakhelheter än de utlåtanden som getts som svar på enskilda ansökningar på begäran³⁰¹.

Det finns två allmänna anvisningar som tar upp aspekter för hållbarhetsrapportering för bokföringsskyldiga, nämligen *Bokföringsnämndens allmänna anvisning om redovisning, värdering och lämnande av upplysningar om miljöaspekter i årsbokslut*³⁰² och *Allmän anvisning om upprättande av verksamhetsberättelse*³⁰³. Jag kommer dock inte att beröra dessa desto vidare, även om de fortfarande är i kraft, eftersom tolkningen av dessa inte är en del av studiens syfte. Däremot är det viktigt att nämna att de finns, eftersom de, på samma sätt som övriga texter utgör studiens kontext. Att företagen sedan ett antal år tillbaka har förpliktigats att rapportera om denna typ av uppgifter gör att delar av termerna i bokföringslagens 3a kapitel är bekanta sedan tidigare. Bokföringsnämnden ger, som ovan nämnt, även utlåtanden på begäran. Ett sådant är *Om tillämpning av BokfL 3a kapitlet på ett PIE-företags icke-finansiella rapportering*³⁰⁴, vilket på arbets- och näringsministeriets begäran behandlar tillämpningen av BFL 3a kapitel och förtydligar bestämmelserna i enlighet med direktivet. Bokföringsnämnden har alltså redan gett ut ett utlåtande gällande

²⁹⁹ Bokföringsförordning 1997/1339.

³⁰⁰ Lag om ändring av bokföringslagen 2016/1376.

³⁰¹ Bokföringsnämndens allmänna anvisningar: dessa hittas på adressen <<http://tem.elinar.fi/tem/kirjanpi.nsf/Yleisohjeruotsi?openView>>. De anvisningar som hänvisas till i studien finns listade i källförteckningen.

³⁰² Bokföringsnämnden (2006a), *Allmän anvisning om redovisning, värdering och lämnande av upplysningar om miljöaspekter i årsbokslut*, 2006. I Finland har företag sedan år 2003, när den första allmänna anvisningen utkom, förväntats lämna upplysningar om miljöaspekter i sina årsbokslut. Den allmänna anvisningen som utkom 2006 ersatte denna tidigare allmänna anvisning.

³⁰³ Bokföringsnämnden (2006b), *Allmän anvisning om upprättande av verksamhetsberättelse*.

³⁰⁴ Bokföringsnämnden 2017/1972, *Om tillämpning av BokfL 3a kapitlet på ett PIE-företags icke finansiella rapportering*. Notera att BokfL är den förkortning som används av Bokföringsnämnden.

den icke-finansiella rapporten. Syftet med nämndens ställningstagande är att styra god bokföringssed i enlighet med bokföringslagen och att skapa enhetlig praxis. Utlåtandet förtydligar vissa punkter men framhåller att den icke-finansiella rapportens innehåll på ett uttömmande sätt har fastställts i lagen.³⁰⁵ Bokföringsnämnden har alltså inte heller förtydligat vad som menas med företagsansvar.

4.1.4 Förarbetet till bokföringslagens 3a kapitel

Europaparlamentet och rådets direktiv stipulerade alltså att medlemsstaterna skulle införliva bestämmelserna om den icke-finansiella rapporten i sin lagstiftning och den 29 december 2016³⁰⁶ gjordes således ändringar i den finska bokföringslagen genom det nya kapitlet 3a Icke-finansiell rapport. Lagen trädde i kraft den 31 december 2016 och det nya 3a kapitlet tillämpas första gången för den räkenskapsperiod som utgår den 31 december 2017.³⁰⁷

Bokföringslagens 3a kapitel och det förarbete som gjordes i Regeringens proposition RP 208/2016 rd och Ekonomiutskottets betänkande EkUB 33/2016 rd är en viktig del av mitt material. Till skillnad från Laine³⁰⁸, som inte tar fasta på den diskursiva praktik där texterna produceras, distribueras och konsumeras, vill jag även delvis inkludera denna del av diskursen. Därmed kommer jag här att närmare granska processen, medan innehållet i texterna tas upp som en del av den tematiska presentationen i kapitel 4.2 till 4.6. Det nya kapitlet 3a är dock inte det enda som behandlas i propositionen, utan här behandlas även ändringar i kapitel 3, som berör bokslutet och verksamhetsberättelsen samt deras inbördes förhållande. Detta är något som kan tänkas ha påverkat vilka aktörer som bidrog i förarbetet.

³⁰⁵ Bokföringsnämnden, *Om tillämpning av BokfL 3a kapitlet på ett PIE-företags icke finansiella rapportering*, punkt 4.

³⁰⁶ Här kan konstateras, att man i Finland egentligen antog direktivet för sent eftersom tidsfristen för införlivande löpte ut 6 december 2016. I regeringens proposition föreslås dock lagarna träda i kraft den 6 december på det sätt som direktivet förutsätter (RP 208/2016 rd).

³⁰⁷ Enligt direktivet 2014/95 EU ska bestämmelserna tillämpas för det räkenskapsår som inleds 1 januari 2017 eller under kalenderåret 2017. Detta är alltså inte i linje med den finska lagstiftningen eftersom ett brutet räkenskapsår eller ett räkenskapsår som inte motsvarar kalenderåret därmed kan falla utanför direktivets ramar. I RP 208/2016 rd skriver man också, att direktivet genom en övergångsbestämmelse ska tillämpas för det räkenskapsår som inleds den 1 januari 2017 eller under kalenderåret 2017 och att ”Detta betyder att den första rapporteringen som gäller 2017 sker 2018.” Eftersom detta i sig inte behandlar innehållet väljer jag att inte fördjupa mig i det, men jag konstaterar att den finländska lagen inte motsvarar direktivet på denna punkt.

³⁰⁸ Laine (2009a), 34.

Syftet med offentliggörandet av icke-finansiell information enligt propositionen är, kort sagt, att förbättra öppenheten i företagens rapportering – en djupare analys och underliggande aktion står att finna i materialet, men detta återkommer jag som sagt till. Målet är dock även uttalat att utnyttja möjligheterna till nationell flexibilitet i så stor utsträckning som möjligt samt att i mån av möjlighet minimera ökningen av den administrativa bördan.³⁰⁹ Noteras bör, att man i regeringens proposition nämner, att man när ärendet förbereddes övervägde att genomföra direktivet i speciallagarna, alltså de lagar som reglerar de sammanslutningar som hör till direktivets tillämpningsområde dvs. värdepappermarknadslagen, kreditinstitutlagen och försäkringsbolagslagen. Men till följd av det förändrade förhållandet mellan bokslutet och verksamhetsberättelsen kom man ändå fram till, att det på lång sikt är mera ändamålsenligt och tydligt att genomföra direktivet i bokföringslagen.³¹⁰ Detta innebär också att den icke-finansiella rapporten lyfts in i den lag som alltid utgör startpunkten för de finska företagens redovisning och rapportering. Därmed blir också beredningen av lagen mera intressant ur flera aktörers perspektiv eftersom en införlivning i bokföringslagen, åtminstone på ett implicit sätt, kan tänkas tyda på en institutionalisering av företagsansvar.

Arbets- och näringsministeriet är det ministerium i Finland som handhar företagens samhällsansvar genom samhällsansvarspolitik. Arbetet med samhällsansvarspolitik följs upp i delegationen för samhälls- och företagsansvar, för vars verksamhet arbets- och näringsministeriet ansvarar. Teman som hänför sig till samhällsansvaret behandlas också vid utrikesministeriet (ekonomiska yttre förbindelser, utvecklingspolitik), statsrådets kansli (ägarstyrning) och vid miljöministeriet (hållbar utveckling). Ministerierna samordnar sin verksamhet och diskuterar den med intressentgrupperna.³¹¹ Samhällsansvarspolitik handlar i praktiken om att producera information i form av utredningar och rapporter, att skapa dialog mellan företag, organisationer och myndigheter, olika tjänster såsom utbildning och lagstiftning, som grundar sig på reglering från EU.³¹² Propositionen har således beretts som tjänstearbete vid arbets- och näringsministeriet i samarbete med tjänstemän vid justitieministeriet, social- och hälsovårdsministeriet samt finansministeriet³¹³, dock inte i samarbete med tjänstemän vid miljöministeriet. Det faktum att de statliga aktörerna vänder

³⁰⁹ RP 208/2016 rd, 3.1; 3.3.2.

³¹⁰ RP 208/2016 rd, 3.2.2.

³¹¹ Arbets- och näringsministeriet.

³¹² Arbets- och näringsministeriet.

³¹³ RP 208/2016, 5.1.

sig till andra aktörer, såväl statliga som icke-statliga, kan dock även ses som ett sätt för staten att hantera sina egna risker förknippade med legitimitet.³¹⁴

Arbets- och näringsministeriet begärde yttranden om det preliminära utkastet och denna begäran skickades till 26 aktörer. Eftersom lagändringen kommer att utgöra en del av de regler företagen ska förhålla sig till i sin rapportering är det självklart att ett brett spektrum av aktörer hörts. Sammanlagt lämnades 21 yttranden, varav tre kom från andra aktörer än de som ombads yttra sig. Yttranden lämnades av Finlands näringsliv EK, Finansbranschens Centralförbund³¹⁵, Finansinspektionen, Finnwatch, Centralhandelskammaren, Finlands Fastighetsförbund rf, Konkurrens- och konsumentverket, Finlands kommunförbund, justitieministeriet, undervisnings- och kulturministeriet, Patent- och registerstyrelsen, inrikesministeriet, social- och hälsovårdsministeriet, Suomen pääomasijoittajayhdistys, Finlands Revisorer rf, Företagarna i Finland, Suomen Isännöintiliitto ry, Delegationen för stiftelser och fonder rf, finansministeriet, Skatteförvaltningen och Lasse Åkerblad, GRM-revisor.³¹⁶ Konstateras kan därmed, att endast en renodlad CR- eller hållbarhetsaktör har yttrat sig i frågan, nämligen Finnwatch. En begäran om yttrande har därtill skickats ut till Finsif, jord- och skogsbruksministeriet och miljöministeriet, som dock inte har lämnat några yttranden.³¹⁷ Finsif, vars medlemmar i ökad grad efterfrågar hållbara investeringsalternativ och miljöministeriet, som handhar frågor om hållbar utveckling, har alltså av oklar anledning inte heller varit delaktiga i hur lagrummet för den icke-finansiella rapporten har utformats.

På miljöministeriets hemsida, under miljö och rubriken hållbar utveckling återfinns Finlands strategi för hållbar utveckling. Den har reviderats och ingåtts 2013. ”I åtagandet förbinder sig regeringen och förvaltningen tillsammans med samhälleliga aktörer att främja en hållbar utveckling i allt arbete och all verksamhet.”³¹⁸ Själva dokumentet utgår visserligen från samhällets, eller den offentliga sektorns perspektiv, men noterar även företagens roll:

En hållbar utveckling är en absolut nödvändighet som förutsätter allt intensivare och bredare samarbete mellan förvaltning, organisationer, företag, forskare och medborgare. Det är frågan om en gemensam inlärningsprocess för hela

³¹⁴ Power, 20, 23.

³¹⁵ Numera Finans Finland (FA), i hänvisningarna använder jag mig dock även i fortsättningen av Finansbranschens Centralförbund.

³¹⁶ RP 208/2016, 5.2.

³¹⁷ Arbets- och näringsministeriet, yttrande till arbets- och näringsministeriet (Begäran om yttrande).

³¹⁸ Miljöministeriet.

mänskligheten, och målet är en kulturell förändring i riktning mot ett samhälle och en värld som representerar en hållbar framtid. Vi behöver gemensamt antagna målsättningar och engagemang för att förverkliga dessa mål utifrån vars och ens förutsättningar och specialkunnande.³¹⁹

Dokumentet förbinder även företagen att utvecklas hållbart genom att fokusera på ett antal uppställda mål. Dessa mål omfattar bland annat hållbart arbete inom grön ekonomi, en resurssmart ekonomi tack vare hållbara och konkurrenskraftiga lösningar och naturhänsyn i beslutsfattandet och i verksamheten överlag.³²⁰ Kort uttryckt avspeglar strategin ett tydligt steg i riktning mot shared value och en hållbar utveckling för planeten. Kommissionen för hållbar utveckling, som för strategin vidare³²¹ verkar inom statsrådets kansli, och är ett forum för påverkan, där man främjar samarbete för att målen för hållbar utveckling ska uppnås. Man strävar även till att förankra de strategiska målen för hållbar utveckling i den nationella politiken, förvaltningen och den samhällseliga praxisen, där bland annat Agenda 2030 ingår.³²² Men, inte heller Kommissionen för hållbar utveckling har deltagit i förarbetet.

Det som i störst utsträckning behandlats i de inkomna yttranden är hur en riktig och tillräcklig bild ska tolkas – något som varit föremål för stor debatt på det organisatoriska fältet även tidigare, i samband med inträdet i EU och den harmoniseringsprocess som föregick det³²³. Därtill har mycket berört hur förhållandet mellan bokföringslagen och verksamhetsberättelsen ska utformas. Av de yttranden som inkommit behandlar elva bokföringslagens 3a kapitel³²⁴. De yttranden som inte behandlar bokföringslagens 3a kapitel har av förekommen anledning inte inkluderats i fallstudien. De som yttrar sig gällande den icke-finansiella rapportens utformning och innehåll gör det dock främst på ett tekniskt plan, där man diskuterar yttre formalia och kapitlets ordalydelse, hur många företag som kommer att omfattas av kravet och administrativ börda. Några citerar i det närmsta direktivet och lagförslaget utan att varken komma med förslag eller kritik – även dessa yttranden har

³¹⁹ Miljöministeriet (2013), 1.

³²⁰ Miljöministeriet (2013), 2–4.

³²¹ Miljöministeriet (2013), 6.

³²² Kestävähelys.fi.

³²³ Söderlund.

³²⁴ Samtliga yttranden finns att tillgå på Arbets- och näringsministeriets hemsida:

<tem.fi/hankesivu?tunnus=TEM052:00/2016>. De som i sina yttranden i större eller mindre omfattning behandlar den icke-finansiella rapporten är: social- och hälsoministeriet, Patent- och registerstyrelsen, Finlands Revisorerna, inrikesministeriet, finansministeriet, Finlands näringsliv EK, Finnwatch, Konkurrens- och konsumentverket, Finansbranschens Centralförbund och Finansinspektionen. Därtill har arbets- och näringsministeriet själv lämnat en redogörelse. I noterna hänvisar jag till respektive yttrande.

uteslutits. Andra tycker att icke-finansiell information, trots att den kan vara viktig, inte hör samman med finansiell redovisning. Det yttrande som tydligt sticker ut ur mängden är som tidigare nämnt Finnwatchs, som till skillnad från alla andra främst behandlar kapitel 3a. Dessutom finns en analytisk ansats i detta yttrande där man diskuterar företagets ansvar och hur hållbar utveckling ska främjas. Det blir tydligt, att det topos där Finnwatch rör sig skiljer sig väsentligt från övriga texters topos³²⁵.

Ekonomiutskottet har i sitt betänkande hört ett antal personer som omnämns som sakkunniga. Dessa är konsultativa tjänstemän på arbets- och näringsministeriet, byråchef på Finansinspektionen, översteinspektör på Skatteförvaltningen, ordförande för Bokföringsnämnden, expert på Finlands näringsliv rf, jurist på Centralhandelskammaren, CGR-revisor på Finlands Revisorer rf, chef för konkurrensfrågor på Företagarna i Finland rf samt en professor i redovisning.³²⁶ Därmed kan jag även här konstatera, att ingen s.k. sakkunnig inom företagsansvar har hörts. Dessa så kallade sakkunniga är utan tvekan just det inom sina respektive områden, ett område där de, precis som Suddaby, Gendron och Lam säger, har blivit autonoma och står för en diskursiv makt.³²⁷ Följdfrågan blir, ifall ingen motsvarande sakkunnig har funnits att vända sig till vad gäller företagsansvar? I vilken utsträckning det faktum att den icke-finansiella rapportens införslivning i bokföringslagen inte behandlats enskilt har påverkat detta får vi aldrig veta. I tillägg till dessa sakkunniga har skriftliga yttranden lämnats av Konkurrens- och konsumentverket, Finlands Kommunförbund, Suomen Asiakastieto Oy, Finansbranschens Centralförbund rf, Finnwatch rf, Finlands Fastighetsförbund rf och Delegationen för stiftelser och fonder.³²⁸

På samma sätt som i fallet med yttranden riktade till arbets- och näringsministeriet behandlar de flesta yttrandena frågan om en rättvisande bild, eller riktiga och tillräckliga uppgifter, samt förhållandet mellan bokslut och verksamhetsberättelse. Av de 20 yttranden som inkommit behandlar elva kapitel 3a, alltså den icke-finansiella rapporten³²⁹ och samma urvalskriterier

³²⁵ Finnwatch, yttrande till arbets- och näringsministeriet.

³²⁶ EkUB 33/2016 rd, 1.

³²⁷ Suddaby, Gendron & Lam, 410.

³²⁸ EkUB 33/2016 rd, 1.

³²⁹ Samtliga yttranden finns att tillgå på riksdagens hemsida:

<https://www.eduskunta.fi/FI/vaski/KasittelytiedotValtiopaivaasia/Sivut/HE_208+2016_asiantuntijalausunnot.aspx>. De som i sina yttranden i större eller mindre omfattning behandlar den icke-finansiella rapporten företräder Centralhandelskammaren, Skatteförvaltningen, Finansbranschens Centralförbund, arbets- och näringsministeriet, Finnwatch, Konkurrens- och konsumentverket, Finlands fastighetsförbund, Finlands

för att inkluderas i fallstudien har gällt som för de yttranden som riktades till arbets- och näringsministeriet. Även här avviker Finnwatchs yttrande än en gång och tydligt fokus ligger på hållbar utveckling.³³⁰

Mot denna bakgrund går jag nu vidare till den tematiska analysen av det diskursiva fältet som synliggörs gällande företagsansvar i Finland mellan åren 2013 och 2017. Jag kan redan nu dock konstatera, att det från offentlig sida delvis verkar saknas en vilja att inkludera professionella aktörer från det diskursiva fält där övriga aspekter än de rent finansiella behandlas. Samtidigt skiljer man på ett tydligt sätt på företagsansvar och hållbar utveckling eftersom de två inte handhas av samma ministerium eller ens samordnas i frågor som berör företagets ansvar. Detta ger naturligtvis ett avtryck i min läsning och tolkning av de texter som ryms innanför den gränsdragning jag gjort på basis av mina val av material för studien.

4.2 Legitimitet

Att tankar som direkt eller indirekt bygger på företagets strävan att bli legitima är tydliga i texterna är föga förvånande med tanke på den omfattande skaran tidigare studier där legitimitetsteorin har använts för att förklara företagens rapportering. Jag läser legitimiteten genom termer såsom förtroende, varumärke och en vilja att återspegla den samhälleliga diskussionen för att svara på yttre förväntningar. Även i propositionen till bokföringslagens nya 3a kapitel skriver man, att syftet med offentliggörandet av icke-finansiell information är att förbättra öppenheten och genomskådligheten hos företagens icke-finansiella information för olika intressegrupper och härigenom stimulera tillväxten och stärka förtroendet för den inre marknaden.³³¹ Jag kommer att återkomma till tankarna om tillväxt nedan, i kapitel 4.4, och vill nu vända blicken mot tankar om öppenhet, genomskådlighet och förtroende, som alla kan kopplas till tanken om legitimitet. Jag har tidigare konstaterat, att företag blir legitima, eller berättigade existens, genom att anamma samma värdesystem som råder i den sociala kontext där de verkar. Legitimitetsteorin erbjuder därmed förklaringar som bygger på att företaget med hjälp av rapporteringen vill legitimera sina handlingar och därmed sin

näringsliv EK, Asiakastiето.fi och Pontus Troberg (Svenska Handelshögskolan, Troberg har dock yttrat sig som privatperson.). I noterna hänvisar jag till respektive yttrande.

³³⁰ Finnwatch, yttrandet till ekonomiutskottet.

³³¹ RP 208/2016 rd, 1.

existens.³³² Genom transparens, som antas leda till ökat förtroende, stärker företagen därför sin position i sin samhälleliga kontext. Att transparens är något positivt är en talordning som bygger på den generella förståelsen av information i kunskapssamhället.

God förvaltning är inte endast ett ändamål i sig, utan ett sätt att skapa förtroende. Att rapportera om sådant som varken i laglig mening eller enligt god förvaltningssed krävs har därför blivit en trend.³³³ Finland är inget undantag, och samhället förväntar sig idag mer av företagen än vad lagen kräver.³³⁴ Mikael Niskala, som har lång erfarenhet som akademisk forskare och rådgivare i företagsansvar, ansåg år 2013 att samhällsansvaret generellt sett var på en ganska god nivå i många finska företag men att rapporteringen haltade och att det därmed fanns utrymme för förbättring.³³⁵ Trots detta hade de finska företagen redan före ansvarsrapporteringen aktualiserades genom det nya EU-direktivet stora förväntningar på nyttan av rapporteringen. Nyttan hänfördes dels till interna målsättningar och värderingar, men dels också till förväntningar om att genom ansvarsrapporteringen kunna svara på de ökade förväntningarna och kraven som ställdes av intressenterna³³⁶. Förväntningen var delvis alltså att genom rapporteringen skapa bilden av företaget och att därigenom skapa förtroende och legitimitet. När direktivet presenteras mera ingående i *Balanssi*, görs det visserligen med bokföringslagen som utgångspunkt, men man betonar att den icke-finansiella rapporten är ett uttryck för det ökade engagemang intressenterna visar för informationen.³³⁷

Ett tydligt uttryck för talordningen kring den legitimerande effekten av företagsansvar och rapporteringen av den samma är den vikt företagsledarna fäst vid företagens varumärke. Förhållandet till intressenterna kontrolleras genom den bild företaget skapar av sig självt genom rapporteringen³³⁸ och att bygga varumärket, dvs. bilden av företaget, har varit den uttalat enskilt viktigaste anledningen till att företaget engagerar sig i och investerar i CR enligt företagsledarna.³³⁹ Kommunikationen gällande företagsansvar har därmed varit det viktigaste temat för företagen samtidigt som det också setts som en stor utmaning.³⁴⁰

³³² Seidl, Sanderson & Roberts.

³³³ Halla, 50–52.

³³⁴ Ratsula (2014).

³³⁵ Kivelä (2013), 30.

³³⁶ Silvola & Westman, 40–43.

³³⁷ Winqvist-Ilkka & Kavaljer, 15.

³³⁸ Cho, Laine, Roberts & Rodrigue (2016).

³³⁹ FIBS (2014); FIBS (2015); FIBS (2016).

³⁴⁰ FIBS (2015).

Företagen har investerat i hållbarhet för att förbättra bilden av företaget eftersom det även är här som investeringarna har ansetts kunna medföra mest fördelar.³⁴¹ Företagets synlighet i media kan också vara orsak i sig att ansvarsrapportera³⁴² eftersom företag på så sätt erbjuds möjlighet att legitimera sin verksamhet när de sätts, eller riskerar att sättas, under mediernas lupp³⁴³. Samtidigt får man heller inte glömma bort, att alla organisationer – mediebranschen inkluderad – strävar till att legitimera sin verksamhet och existens; i samband med att den icke-finansiella rapporten aktualiserades gavs också erkännande i *Balanssi* för bästa icke-finansiella rapportering³⁴⁴, ett inslag som inte återkommit därefter. Alltså återspeglar även *Balanssi* denna tendens, där rapporteringen fyller ett legitimerande syfte. När *Balanssi* lyfter ett tema, en nyhet eller en samtida idé stärks även den egna positionen.

FIBS kan dock se ett trendbrott i 2017-års rapport, där kortsiktiga fördelar inte längre är den största anledningen till att investera i CR, även om byggandet av varumärke är fortsatt viktigt. Istället har ökat fokus satts på förbättrade förutsättningar för driften och framtida framgångsfaktorer.³⁴⁵ Företagsledarnas verklighet sammanfaller dock inte helt med intressenternas bild, eller kanske förhoppningar, eftersom man redan 2014 kunde läsa i *Balanssi*, att företagen har börjat se på ansvarsrapporteringen som en långsiktig framgångsfaktor.³⁴⁶ Det finns alltså en viss diskrepans mellan företagsledarnas och övriga aktörers förståelse av CR. De två förståelserna behöver dock inte ses som väsensskilda eller totala motsättningar eftersom byggandet av varumärket också kan utgöra en långsiktig framgångsfaktor, en legitimerande strävan, bland andra. Samtidigt är det också av vikt, att samhällsdebatten lyft frågan om greenwashing och poängterar just detta faktum, alltså att CR kan bli en framgångsfaktor. Om varumärket byggs med hjälp av framgångsrik retorik kring företaget som ansvarskännande och ansvarstagande konstrueras samtidigt bilden av det goda företaget. Detta är alltså ett tydligt, direkt uttryck för den legitimerande effekt företagets rapportering antas ha. Men de legitimerande ansatserna kan även utläsas mera indirekt.

³⁴¹ FIBS (2016).

³⁴² Gamerschlag, Möller & Verbeeten.

³⁴³ Pianezzi & Cinquini, 371.

³⁴⁴ ”Yritysvastuun parhaille raportojille tunnustusta”, *Balanssi*, 6/2013, 16.

³⁴⁵ FIBS (2017).

³⁴⁶ ”Vastuuraportoinnin varmennus avaa uusia uria”. Den som ger uttryck för denna åsikt, eller insikt, är professor Wendy Green. Green är verksam i Australien och kanske kan detta tillskrivas geografiska skillnader. Men det oaktat görs åsikten gällande i *Balanssi*, och därmed i den finska kontexten.

Hurudan CR är och hur den bör ta sig uttryck är inte givet, utan skapas och återskapas i ständig interaktion med samhället, där lag, praxis och sed också påverkar, samtidigt som de också är föremål för diskursiva förskjutningar. Det har från experternas sida framhållits, att fortlöpande kommunikation är av största vikt även när inget nytt eller dramatiskt finns att berätta.³⁴⁷ Detta är något som företagen tagit till sig, och när långsiktighet i större utsträckning utgör grunden till förtroende är det viktigt med kontinuitet i rapporteringen.³⁴⁸ Att hållbarhetsrapportera har därför inte bara blivit norm för stora företag, utan rapporteringen har också ökat i omfattning från det att man först började se det som ett obligatorium.³⁴⁹ Trots att det gång efter annan påpekats att kvalitet går före kvantitet³⁵⁰ har rapporterna växt i omfattning till den grad, att det ibland är svårt att hitta det väsentliga i dem. På ett ytligt plan legitimerar företagen sin existens genom att visa att de delar omvärldens intressen och deltar i den samhälleliga debatten. Men denna tendens tenderar också att urvattna rapporteringen. Det som är, eller upplevs vara, viktigt i samhället återspeglas därmed i ökande grad också i företagets rapportering. Två tydliga exempel på detta är begreppet skatteavtryck och hur det kommit att bli en del av företagets ansvar samt förståelsen av den extern granskningens legitimerande effekt.

Det första exemplet rör alltså ökat fokus på skatterapportering och kan härledas till den så kallade offshore-ekonomin. Offshore-ekonomin med frågor om företagsbeskattning, eller skatteplanering, har varit ett ofta omdiskuterat ämne under de senaste åren och mediernas bevakning har varit starkt bidragande genom bevakningen av så kallade skatteparadis. Företagsansvaret har därmed även kommit att inbegripa beskattning, dvs. hur företagen genom att betala skatt bidrar till det samhälle där de är aktiva, och termen skatteavtryck har lyfts upp även i den finska kontexten³⁵¹. Detta är självfallet ingen företeelse som är utmärkande för det finska samhället, utan speglar en global diskussion om skatteplanering – och framförallt aggressiv sådan med så kallad skattesmitning som främsta problemområde. Företagens vilja att legitimera sin existens i en kontext som fäster vikt vid beskattningen leder därmed också till att företagets rapportering av skatt ökar.

³⁴⁷ Kivelä (2014), 29.

³⁴⁸ Kivelä (2017a).

³⁴⁹ PwC (2014).

³⁵⁰ Kivelä (2013), 33.

³⁵¹ Torkkel, 80–82.

Redan år 2014 kunde PwC därmed konstatera, att skatterapporteringen hade ökat kraftigt i jämförelse med år 2012, när man för första gången kartlade skatterapporteringen.³⁵² Det innebär i sig också, att trenden att skatterapportera då hade växt sig så stark, att PwC i sin granskning valde att redogöra för den. PwC bidrar därmed till förståelsen av skatterapportering som en viktig del av företagsansvaret, även om Juutinen år 2014 konstaterar, att medias bevakning var avgörande för att rapporteringen skulle utvecklas³⁵³. I vilken utsträckning PwC bidragit till ökad rapportering må vara oklart, men som kunskapsbärande organisation bidrar PwC till att frågan lyfts. Den offentliga debatten, ökade mediala bevakningen³⁵⁴ och intressentdrivna övervakningen har vävts samman, vilket lett till att rapporteringen uppmärksammas i större omfattning. Följande år, år 2015, hade antalet företag som skatterapporterade ökat med hela 40 %.³⁵⁵ Föga förvånande såg företagsledarna vid samma tid skatt och anti-korruption som allt viktigare teman för företags ansvar.³⁵⁶ Däremot berättade företagen väldigt lite om såväl skattestrategi som om hur de olika typerna av skatt fördelades och en jämförelse olika företag emellan var nästintill omöjlig.³⁵⁷ I Finland är redovisning och beskattning, som tidigare nämnt, tätt sammankopplade och det råder en stark tilltro till att företagen de facto betalar den skatt de förväntas betala eftersom det finns en stark tilltro till etiskt agerande³⁵⁸. Kostnaderna för de företag som inte passar in i det rådande värdesystemet blir dyra eftersom misstankar om oetiskt förfarande ger organisationen dålig publicitet.³⁵⁹ Kostnaderna för överträdelser blir stora oavsett om det handlar om egentlig lagstridig verksamhet eller brott mot rådande moral.³⁶⁰ Företagen upplever därmed att de bör rapportera om skatteavtrycket för att de ska uppfattas³⁶¹ som legitima, men det blir tydligt att företagen återspeglar samhällsdebatten med så liten insats som möjligt.

Det andra exemplet hämtas från diskussionen om extern verifiering. Redan 2011 talade man om att verifieringen av rapporterna kommer att bli vanligare. I tidigare studier har det lyfts

³⁵² PwC (2014), 12.

³⁵³ PwC (2014), 4.

³⁵⁴ Power, 33.

³⁵⁵ PwC (2015), 14.

³⁵⁶ FIBS (2015).

³⁵⁷ PwC (2015), 4, 14.

³⁵⁸ Storckovius, 43–44.

³⁵⁹ Kiihamäki, Fredriksson & Vinnari, 34.

³⁶⁰ Ratsula (2014), 38.

³⁶¹ Cho, Laine, Roberts & Rodrigue (2016).

upp att extern granskning av den icke-finansiella rapporten reflekterar företagets vilja att vara transparent.³⁶² Revisionssamfunden har märkt en ökad efterfrågan³⁶³ och 2015 konstaterade Laine och Gullkvist att över 40 % av de finska börsbolagen lät verifiera sin rapportering med hjälp av en extern granskare. De konstaterade även ett klart samband mellan omfattande rapportering och extern verifiering respektive smal rapportering och avsaknaden av den samma. Som möjliga förklaringar gavs ökad legitimitet och att den externa verifieringen höjer rapportens trovärdighet.³⁶⁴ I sina yttranden efterlyser Finnwatch obligatorisk revision av den icke-finansiella rapporten och ger samtidigt uttryck för en djup misstro mot företagets rapportering.³⁶⁵ På samma gång kan man utläsa något om förståelsen av revision som en legitimerande handling. Revisionen fungerar som ett socialt kontrakt, där revisorn getts monopol inom sitt området i utbyte mot en legitimerande tjänst som gör att företaget och samhället kan fungera smidigt.³⁶⁶ Det är även Juutinens förhoppning att företagsledningen genom underteckningen av rapporten³⁶⁷, ska göras mera uppmärksam på ansvaret för hållbarhet och att det i förlängningen kommer att leda till ökad extern verifiering.³⁶⁸ Denna efterfrågan kanske därmed inte endast bör ses i ljuset av legitimitetssträvan, utan även i ljuset av företagets hantering av risk. Revisorn erbjuder försäkran och legitimitet men även en möjlighet att hantera och eliminera risk.

Inom CCC rör sig idéer som bekant mellan olika aktörer. Även om företagets bransch, eller industritillhörighet, är avgörande för hur omfattande företagets rapportering är³⁶⁹ har miljö och miljöfrågor länge varit ett centralt tema för företagsansvar.³⁷⁰ Miljö är därför också det tema som länge varit viktigast för företagen att rapportera om.³⁷¹ Miljön har ändå institutionaliserats till den grad, att den blivit en given del av CR och den vikt företagen explicit fäster vid miljön har därmed börjat minska.³⁷² Å andra sidan visade de Villers och van Staden³⁷³ att undvikande av rapportering också kan bli en legitimitetsstrategi, där företag

³⁶² Pianezzi & Cinquini.

³⁶³ Tanner; "Vastuuraportoinnin varmennus avaa uusia uria"; Laine & Gullkvist.

³⁶⁴ Laine & Gullkvist, 51–52.

³⁶⁵ Finnwatch, yttrande till regeringspropositionen.

³⁶⁶ Power, 48.

³⁶⁷ BFL 3a kap. 5 §; RP 208/2016 rd, Detaljmotivering; BFL 3 kap. 7 §.

³⁶⁸ PwC (2017), 4.

³⁶⁹ Gamerschlag Möller & Verbeeten, 258.

³⁷⁰ Bokföringsnämnden (2006a).

³⁷¹ FIBS (2014).

³⁷² FIBS (2015).

³⁷³ de Villers & van Staden, 779.

vars verksamhet i stor utsträckning påverkar miljön kan välja att minska sin miljörapportering och undvika att redovisa specifik information. Istället kan det vara väl så viktigt att ge sken av att man är en aktiv, närvarande, engagerad och deltagande samhällsaktör. Exempel på detta är att många företag redan 2015 nämnde Parisavtalet i sin årsrapportering, trots att det endast gått några månader sedan avtalet slöts. Framförallt var det, föga förvånande, företag inom energi- och skogsindustrin som lyfte upp Parisavtalet i sin rapportering. PwC ifrågasätter dock hur väl företagen har förutspått Parisavtalets inverkan,³⁷⁴ alltså hur det kan komma att påverka dels deras verksamhet och dels deras rapportering. Men tendensen är tydlig; företagen anammar i sin rapportering de aktuella teman som debatteras i samhället och det är viktigt att det görs med rätt förtecken.

Genom företagsansvaret svarar företagen alltså på samhällets ständigt förändrade krav. Även om lagstiftning kan vara utgångspunkten³⁷⁵ är företagen samtidigt också själva aktörer i denna process, där kraven skapas och återskapas. Trots att företagets ansvar och den allt mera självklara rapporteringen kan sägas ha blivit norm, finns det fortfarande företag som endast fokuserar på att leva upp till yttre krav på rapportering.³⁷⁶ Krav som alltså heller inte är statiska, utan påverkas av hur förståelsen av företagets ansvar utvecklas. Ett tydligt tecken på när företagsansvaret är reaktivt snarare än proaktivt är, att när det är kärvare ekonomiska tider fokuserar man främst på det som syns utåt. Detta aktualiserades i 2014-års rapportering, då fokus låg på att uppfylla de minimikrav som ställs på rapporteringen.³⁷⁷ I anslutning till detta fenomen tangeras även legitimitetsteorin på så sätt, att det kan leda till att företagets rapportering frikopplas från dess verksamhet. Eftersom legitimitet bygger på bilden av företaget, alltså hur det uppfattas, kan företag som tidigare nämnt vilja manipulera denna bild³⁷⁸ i sin strävan att legitimera sin verksamhet.

Sammantaget framträder alltså diskursen om legitimitet både direkt och indirekt. I de studier som gjorts lyfts legitimitet upp som ett av de största incitamenten för företagen att rapportera icke-finansiell information. Företagen vill svara på samhällets krav och erkänner varumärkets potential. I sin strävan att kontrollera företagsbilden och svara på samhällets

³⁷⁴ PwC (2016), 9.

³⁷⁵ Kivelä (2017a).

³⁷⁶ PwC (2015).

³⁷⁷ PwC (2016).

³⁷⁸ Laine (2009a), 27.

krav på information skapar företagen en allt mera omfattande rapportering, där det väsentliga ibland går förlorat till förmån för strävandena att återspegla en allt mera komplex kontext. Bilden av företaget byggs medvetet, men är kanske inte alltid sammankopplad med företags förehavanden.³⁷⁹ Företagets reaktion på samhällets krav har varit kosmetiskt, för att använda Porter och Kramers sätt att uttrycka sig.³⁸⁰ Med detta vill jag inte säga, att företagen endast ägnar sig åt greenwashing, utan visst ingår såväl organisatoriska som affärsmässiga förändringar, vilket jag kommer att återkomma till i nästa kapitel. Men, å andra sidan framträder legitimitetskategorin också som starkt föränderlig i kunskapssamhället och företagen har kanske inte, ur ett politiskt perspektiv, råd att inte framstå som medvetna om sin samtids alla utmaningar. När legitimitet är en resurs som förtjänas genom ett komplext värdesystem återspeglar sig denna tendens även i företagens rapportering.

4.3 Effektivitet

Företagsansvar aktualiseras i materialet även som en fråga om effektivitet. CR ses då som en möjlighet att internt organisera och ordna verksamheten. I detta kapitel kommer jag därför att belysa effektiviteten som kategori, både när den synliggörs direkt och när den gör sig gällande indirekt.

4.3.1 En fördelaktig verksamhetsstrategi

När man talar om företags ansvar, gör man det alltså även i termer av effektivisering. Företagen bör implementera en uttalad strategi, med klara och mätbara resultat som också följs upp över tid.³⁸¹ Att resultaten följs upp innebär inte endast att företaget kan publicera legitimitetsskapande rapporter, utan även att samma rapporter kan erbjuda företagsledningen underlag för beslutsfattande.³⁸² Därför är den externa granskningens legitimerande effekt även fördelaktig för företaget, eftersom processen hjälper företaget att förbättra och utveckla

³⁷⁹ Cho, Laine, Roberts & Rodrigue (2016).

³⁸⁰ Porter & Kramer (2006), 80.

³⁸¹ Porter & Kramer (2006), 89.

³⁸² PwC (2015); Kivelä (2017a).

den interna rapporteringen som blir mera tillförlitlig när den i sin tur ska fungera som underlag för framtida beslutsfattande.³⁸³

Effektivitet är tätt sammankopplad med resultatindikationer av olika slag. Effektivitet som kategori kommer knappast heller att minska eftersom det numera i bokföringslagens 3a kapitel stipuleras, att företagen ska rapportera de viktigaste icke-finansiella nyckeltal, som har betydelse för affärsverksamheten.³⁸⁴ Traditionellt sett har man talat om att företagen genom att effektivisera sin verksamhet bättre kan utnyttja jordens ändliga resurser på ett mera ändamålsenligt sätt. Här aktualiseras frågan om miljö klädd i termer av hållbar utveckling. Eller så har man inom samma terminologi berört frågor om utsläpp, global uppvärmning och klimathot. Men effektiviseringstanken återkommer även i frågor som tangerar andra aspekter av företagsverksamheten, såsom personal, underleverantörer och IT-system, för att nämna några. Strategiska val innebär även strategisk flexibilitet.³⁸⁵ När företagsansvaret blir en managementidé blir den samtidigt ett verktyg för denna effektivisering³⁸⁶. När idén om hållbar utveckling, som i vanliga fall beskrivs som komplex, i företagens rapportering reducerats till en enkel process³⁸⁷ blir det också lätt att tänka på CR som ett verktyg för effektivitet. Föga förvånande finns det då också en tendens till att betrakta CR som något som företagen kan ägna sig åt genom att uppfylla vissa enkla kriterier, där man i det närmsta bockar av en aspekt efter den andra³⁸⁸.

Seal, som undersöker varför vissa koncept anammas och andra inte, säger att akademiker och praktiker närmar sig problematiken från olika håll. Akademiker kanske hoppas att koncept ska väljas på basis av akademiska kriterier såsom överlägsen empirisk validitet eller obeveklig logik medan de som använder koncepten i praktiken hoppas, eller åtminstone påstår, att de valt koncept utifrån effektivitet och lönsamhet.³⁸⁹ Ifall företagsansvar med denna logik betraktas som en managementstrategi, ett koncept med hjälp av vilket företagen kan ordna sin verksamhet, kan konstateras att CR betraktas som effektivt och lönsamt. Att

³⁸³ ”Vastuuraportoinnin varmennus avaa uusia uria”; Laine & Gullkvist, 51.

³⁸⁴ BFL 3a kap. 2 § 2 mom.

³⁸⁵ Husted, 177–179.

³⁸⁶ Jutterström & Norberg (2013a), 2–4.

³⁸⁷ Laine (2005).

³⁸⁸ Kinderman, 613–614.

³⁸⁹ Seal, 95.

CR erbjuder de företag som tar det till sig effektiva lösningar blir också tydligt i sättet man talar om dess olika aspekter.

Niskala uttryckte redan 2013, att hållbarhetsrapporteringen är som bäst när den integreras i strategi, affärsverksamhet och god förvaltning och när resultatet av företagsansvaret också kan ses i det finansiella resultatet på lång sikt. Följaktligen blir hållbarhetsrapporteringen också som sämst när den utgör en nedbantad process som är totalt avskild från affärsverksamheten.³⁹⁰ När företag, som ser CR som en möjlighet till effektivisering satsar på företagsansvar gör man det inte endast för att trygga en hållbar tillväxt och fånga intressenternas – investerarnas – intresse, utan för dessa företag innebär företagsansvar både nya affärsmöjligheter och ökad effektivitet i befintlig verksamhet.³⁹¹ Åter en gång återspeglar tankegångarna i den finska kontexten alltså de internationella strömningarna och man talar om hur etiken formar organisationen och om hur förhållningssätt, regler och värderingar tillsammans bidrar till målsättningar och relationsbyggande.³⁹² Relationer byggs dock inte endast till intressenter utanför företaget, utan även inom företaget, där de anställda spelar en viktig roll.³⁹³ Faktum är, att bland de resultatindikatorer som företagen oftast väljer att följa upp återfinns arbetssäkerhet, arbetshälsa, trivsel och välbefinnande.³⁹⁴ Att följa upp dessa variabler vittnar om värnat socialt- eller relationskapital³⁹⁵, för att låna terminologi från <IR>. Integrerad rapportering, eller ”integrated thinking” ger därför också företagen nya möjligheter att utveckla inte bara sin rapportering³⁹⁶, utan även strategier för att effektivisera sin verksamhet överlag.

Tanken om företagsansvar som ett sätt att ordna verksamheten har överlag ökat under den undersökta perioden. Exempelvis har fler och fler företag knutit såväl ledningens som de anställdas ersättning till företagsansvaret, vilket enligt studier kan medföra ökad effektivitet³⁹⁷. Därtill har de för affärsändamål viktigaste frågorna för företagsansvar definierats i större utsträckning³⁹⁸ och etiska förhållningsregler, eller etiska regler, har även

³⁹⁰ Kivelä (2013), 33.

³⁹¹ PwC (2015).

³⁹² Kiihamäki, Fredriksson & Vinnari, 34–35.

³⁹³ Johanson, Mårtensson & Skoog, 723.

³⁹⁴ FIBS (2016).

³⁹⁵ IIRC, 12.

³⁹⁶ Steiner, 50–53.

³⁹⁷ Knudsen, Geisler & Ege, 2–5, 7.

³⁹⁸ PwC (2014); PwC (2015); PwC (2016).

introducerats bland en majoritet av företagen, vilket återspeglas i PwC:s rapporter.³⁹⁹ Även FIBS rapporterar liknande siffror år 2016; 67 % av företagsledarna uppger att man har antagit interna uppförandekoder.⁴⁰⁰ Även om uppföljningen av reglerna inte varit lika vanlig och omfattande⁴⁰¹ utgör deras blotta existens också att företaget kan ta i bruk medel och kanaler för så kallad whistleblowing⁴⁰². Företagen uppger också själva i sin rapportering, att whistleblowing-funktionen har tagits i bruk⁴⁰³. Båda kan ses som uttryck för en vilja att genom intern kontroll effektivisera verksamheten men även som en vilja att minimera och hantera alla typer av risker som företags verksamhet förknippas med, såväl operativa som politiska⁴⁰⁴. Här får heller inte whistleblowing-möjlighetens legitimerande effekt förbises.

Överlag har det i ökad grad blivit kutym för företag att använda sig av CR-verksamhetsstrategier. Men, det är tydligt att antalet strategier korrelerar med företags storlek – ju större företag, desto fler verktyg.⁴⁰⁵ Allt detta vittnar om att företagsansvaret också konstrueras som en intern kontrollfunktion. Michael Power framhåller, att det företag som saknar ett fungerande internt kontrollsystem även riskerar sin strävan efter legitimitet⁴⁰⁶. När CR blir en kontrollfunktion behöver den också professionaliseras och följas upp⁴⁰⁷ och medför då per automatik nya affärsmöjligheter och effektivisering av befintliga.⁴⁰⁸ FIBS påpekar att verksamhet som leds med hjälp av CR kan generera mervärde även för små företag, något som ytterligare belyser effektiviteten som norm. Därför efterlyser man konsulter, som kan utveckla CR-verktyg som anpassats för att hjälpa mindre företag att både implementera, mäta och övervaka CR.⁴⁰⁹

CR blir alltså ett sätt att ordna och effektivisera verksamheten, där väsentliga områden främjas. Att ställa krav på sina underleverantörer och förbinda sig till t.ex. Global Compact är också ett sätt för företaget att förvissa sig om effektiv verksamhet. Verksamhet som också

³⁹⁹ PwC (2014); PwC (2015); PwC (2016); PwC (2017).

⁴⁰⁰ FIBS (2016), 8.

⁴⁰¹ PwC (2014); PwC (2015); PwC (2016); PwC (2017).

⁴⁰² Kortessalmi.

⁴⁰³ PwC (2016), 13.

⁴⁰⁴ Power, 24–28, 32.

⁴⁰⁵ FIBS (2017).

⁴⁰⁶ Power, 48–50.

⁴⁰⁷ FIBS (2017).

⁴⁰⁸ PwC (2014).

⁴⁰⁹ FIBS (2017).

gör att man kan undvika risker.⁴¹⁰ Samtidigt som företagen genom att förbinda sig till initiativ ökar sin egen legitimitet, kan de genom certifiering, utöver trygghet⁴¹¹, även få en metod för att hantera de utmaningar de ställs inför i en global ekonomi. Verkligheten upplevs vara och beskrivs som komplex, men med hjälp av CR kan företagen hitta rätt. FIBS framhåller också, att det bästa sättet att hantera ansvar i värdekedjan är att dra nytta av så kallade ”best practices” och lösningar som utvecklats av andra.⁴¹² Sammantaget blir CR alltså något som genom effektivisering av organisationen låter sig göras på ett enkelt sätt. Å andra sidan har då CR reducerats till en simpel praktik, där positivismen erbjuder enkla lösningar.

4.3.2 Den giltiga kategorin – konstruktion genom avvikelse

I diskursiva termer belyses ofta normen genom att tala i motbilder. För diskursanalytisk forskning blir det således intressant att inte endast försöka fånga de kategorier som definieras som giltiga utan även de som hamnar utanför.⁴¹³ Ett annat sätt att närma sig effektivitet och belysa dess ställning som giltig kategori är därför att undersöka effektivitetens motsatser, det som beskrivs i termer som inte gör sig gällande som effektivt. I texterna som behandlar den icke-finansiella rapporteringen talar man inte alltid om effektivitet som sådan, istället synliggörs kategorin genom rädslan för ökad administrativ börda.⁴¹⁴ Denna avvikelse från effektivitetens normativa kategori synliggörs främst i förarbetet till bokföringslagens 3a kapitel.

När man i förarbetet till kapitel 3a diskuterade vilka företag som skulle beröras av lagändringen låg fokus inte på vilka dessa företag var, eller var gränsen för att omfattas av kravet skulle gå. Man har relativt ”problemfritt” valt att följa den definition av stora företag av allmänt intresse som tidigare fastslagits utgående ifrån Europaparlamentets och rådets direktiv 2013/34/EU. Enligt detta direktiv ges medlemsstaterna dock även möjlighet att utse

⁴¹⁰ PwC (2015).

⁴¹¹ Kivelä (2017a).

⁴¹² FIBS (2017).

⁴¹³ Börjesson, 74.

⁴¹⁴ RP 208/2016 rd, 4.1.2.

företag av allmänt intresse⁴¹⁵, vilket man alltså inte valt att göra i Finland varken 2016 eller nu, vid förarbetet till kapitel 3a. Det ses som positivt att största delen av de bokföringsskyldiga inte kommer att beröras av kravet.⁴¹⁶ Det råder nämligen en nästintill odelad uppfattning om att rapporteringen ökar den administrativa bördan, som Finland har förbundit sig till att försöka minska.⁴¹⁷ I linje med den tidigare nämnda strävan efter flexibilitet har man alltså valt att bereda lagen på ett sätt som gör att minsta möjliga antal företag berörs och därmed ”drabbas” av denna administrativa börda, som alltså blir effektiviseringens antites.

Även om man i propositionen konstaterar, att en rätt stor del av de berörda företagen redan rapporterar icke-finansiell information⁴¹⁸ anser även ekonomiutskottet att detta är rätt väg att gå vad gäller lagstiftningens utveckling eftersom det är i linje med regeringsprogrammets projekt för minskad administrativ börda⁴¹⁹. Utskottet påminner också, med stöd av Handelskammaren⁴²⁰ om, att samhällsansvarsrapporteringen kan utvecklas på ett effektivt sätt också genom självreglering och att det inte alltid krävs lagstiftning. I den nationella lagstiftningen, som är förpliktande, bör man hålla sig inom sameuropeiska rambestämmelser.⁴²¹ Frågan om hur effektiv och framgångsrik självregleringen de facto är när det gäller att förändra företagens verksamhet går utanför denna avhandlings frågeställning och jag kommer därför inte att fördjupa mig i ämnet. Ändå är det just självregleringens tillkortakommanden som är en av de största anledningarna till att direktivet antogs på EU-nivå, trots svårt motstånd⁴²². Jämförbarheten bör öka och större krav ställas på företagens rapportering av sociala och miljömässiga faktorer för att uppnå ökad öppenhet och hållbarhet och i förlängningen ökat förtroende.

⁴¹⁵ Europaparlamentets och rådets direktiv 2013/34/EU om årsbokslut, koncernredovisning och rapporter i vissa typer av företag, om ändring av Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/43/EG och om upphävande av rådets direktiv 78/660/EEG och 83/349/EEG, artikel 2, punkt 1d.

⁴¹⁶ RP 208/2016 rd, 4.1.1.

⁴¹⁷ Konkurrens- och konsumentverket, yttrande till arbets- och näringsministeriet.

⁴¹⁸ RP 208/2016 rd, 4.1.2.

⁴¹⁹ Statsrådets kansli, 17. Enligt regeringsprogrammet ska man eftersträva smidigare författningar, med målet att avveckla onödig reglering och att den administrativa bördan ska bli lättare. Vid genomförande av EU-författningar avhåller man sig från att skapa ytterligare nationell reglering.

⁴²⁰ Handelskammaren, yttrande till ekonomiutskottet.

⁴²¹ EkUB 33/2016 rd, 2–3.

⁴²² Kinderman.

Jag nämnde ovan, att gränsdragningen för vilka finska företag som skulle omfattas av kravet var relativt problemfritt. Än en gång är det nämligen Finnwatch som i sina yttranden ger uttryck för andra tankestrukturer. Finnwatch anser nämligen, att ett företags potentiella inverkan på det omringgivande samhället på inget sätt kan kopplas enbart till dess storlek. Viktiga aspekter är istället framförallt verksamhetens natur och företagets position i värdekedjan. Oberoende all karaktäristika är alla företag dessutom förpliktigade att respektera mänskliga rättigheter. Därför föreslår Finnwatch, att direktivet ska tillämpas på alla stora bokföringsskyldiga så som de är definierade i bokföringslagen.⁴²³ I den tankestruktur, topos, där Finnwatch hämtar sin retorik är alltså inte den administrativa bördan skäl nog att inte kräva mera omfattande rapportering av företagen. Hållbarhetsdiskursen, med alla sina tänkbara teman, gör sig istället tydligt gällande.

Den reservation som getts till ekonomiutskottets betänkande bygger tydligt på Finnwatchs yttrande. I reservationen, som lämnats av Hanna Sarkkinen (Vf) och Antero Vartia (Gröna) poängteras, att eftersom man inte ansett det behövt att utsträcka tillämpningsområdet för den föreslagna regleringen längre än vad som krävs i direktivet kommer rapporteringsskyldigheten att bli alltför strikt och därmed delvis för snäv. Detta bör ses i ljuset av de finska särdragen, där största andelen av företagen inte berörs av direktivet. I reservationen föreslås därför också, att skyldigheten att utarbeta en icke-finansiell rapport ska omfatta alla stora företag i Finland så som de definieras i bokföringslagen, oavsett om de är börsnoterade eller inte. Skyldigheten anses inte vara oskäligt betungande, dvs. kommer inte att resultera i onödig administrativ börda, eftersom rapporteringen ändå är flexibel och företagen ges möjlighet till självständig bedömning.⁴²⁴ Avvikelsen från effektivitetens diskurs konstrueras alltså på flera olika sätt. Medan Finnwatch helt förbiser effektiviteten som en giltig kategori för företages ansvar, erkänns dess existens i reservationen, men kategorins maktordning ses inte som överordnad.

Som en parentes kan nämnas, att ifall man hade valt att utöka kravet på en icke-finansiell rapport till att omfatta alla stora företag i Finland hade betydligt fler företag berörts, utan att det för den delen skulle ha skapats särdrag i den finska lagstiftningen. Direktivet tillät uttryckligen denna tillämpning, och åtminstone Sverige har valt att förpliktiga även ”mindre”

⁴²³ Finnwatch, yttrande till arbets- och näringsministeriet; Finnwatch, yttrande till ekonomiutskottet.

⁴²⁴ EkUB 33/2016 rd, 13.

företag att rapportera.⁴²⁵ Å andra sidan skulle de finska företagen med en enkel motivering ha kunnat kringgå denna skyldighet. Hur ett stort företag, så som det definieras enligt finsk lagstiftning, och dess verksamhet inte har betydande inverkan på, och därmed konsekvenser för, sociala och miljömässiga faktorer är en fråga som förblir obesvarad. Å andra sidan hävdar Jutterström och Norberg, att effektivitet värderas högre än legitimitet⁴²⁶.

Den administrativa bördan undviks också genom att företagen tillåts ge en separat rapport istället för att inkludera den icke-finansiella informationen i sin verksamhetsberättelse⁴²⁷. Det handlar alltså inte om att detta förfarande är felande i sig, utan än en gång belyser man effektiviteten som den giltiga kategorin genom undvikande av administrativ börda. I propositionen konstateras, att ett betydande antal företag som fram till år 2015 valt att frivilligt rapportera om hållbarhet har gjort det i en separat företagsansvarsrapport. Därför har man, för att minimera den administrativa bördan och gå företagen till mötes när så är möjligt, i propositionen velat ta in denna möjlighet att utarbeta en separat rapport som tillåts medlemsstaterna.⁴²⁸

4.4 Värdeskapande

Inom företagsansvar träder en talordning om värdeskapande fram allt tydligare. Enligt bokföringslagen ska företaget beskriva sin modell för affärsverksamheten.⁴²⁹ I propositionen konstateras, att beskrivningen ska möjliggöra en förståelse av vad företagets värdeskapande baserar sig på samt hur företaget skapar och behåller sitt värde i framtiden.⁴³⁰ Även om värdeskapande inte lyfts upp i den slutgiltiga lagen synliggörs värdeskapande som en tydlig kategori. Men, eftersom talordningen även definierar ramarna för vad som är socialt och kulturellt accepterat finns det olika förståelser av värdeskapande och vad som är logiskt och förankrat i den verklighet som upplevs vara sann. Därmed är detta en splittrad kategori.

⁴²⁵ PwC Sverige. I Sverige omfattas alla stora företag med över 250 anställda. Detta är inte det enda villkoret, men eftersom 250 anställda även utgör gränsen för att klassas som stor bokföringsskyldig i Finland är det värt att nämna.

⁴²⁶ Jutterström & Norberg (2013b), 179–181.

⁴²⁷ BFL 3a kap. 5 §.

⁴²⁸ RP 208/2016 rd, 2.3; 3.3.2; 4.1.2. I propositionen hänvisar man även till PwC:s hållbarhetsbarometer 2016.

⁴²⁹ BFL 3a kap. 2 § 2 mom.

⁴³⁰ RP 208/2016 rd, Detaljmotivering.

4.4.1 Shared value

I direktivet ges uttryck för att shared value är framtidens melodi: målet är att skapa en global ekonomi genom en kombination av långsiktig lönsamhet, social rättvisa och miljöskydd.⁴³¹ Samma tanke återfinns, som beskrivet ovan, hos miljöministeriet. Hade miljöministeriet gett ett yttrande hade kanske denna kategori sett annorlunda ut och framträtt ännu tydligare. Shared value bygger som bekant på idén om att både företag och samhälle kan och bör dra fördel av varandras strategier eftersom de är sammankopplade i sin kontext. Därför kan företag tjäna på att göra strategiska val samtidigt som också företagets samhällseliga kontext gynnas: "It is through strategic CSR that the company will make the most significant social impact and reap the greatest business benefits."⁴³² Idén har också sakta men säkert slagit rot i den finska kontexten. Men, det är en tudelad diskurs på inte bara ett, utan två sätt. För det första finns en tydlig diskrepans i vilka aktörer som ser shared value som en giltig kategori och för det andra finns det en tydlig uppdelning i hur idén värderas.

När värde skapas med hjälp av, eller betraktas utgående ifrån, ett shared value-perspektiv bör företagets verksamhet generera långsiktigt värde både för företaget och samhället som helhet. Genom en uttalad strategi och resultat som kan mätas över tid⁴³³ kan framgång både mätas i finansiell avkastning för företaget och i sociala och ekonomiska resultat i företagets samhällseliga kontext. Medan en stor del av företagsledarna år 2014 (71 %) såg CR som viktigt för deras företag, var det knappt hälften (46 %) som såg CR som utgångspunkten i företagets verksamhet.⁴³⁴ Det kan tolkas som att det finns en klar skillnad mellan retorik och verklighet, eller så som Knudsen, Geisler och Ege beskriver det; CR har inte varit tillräckligt viktig för att implementeras i företagets övergripande strategi och istället har företagets ansvar förblivit en operativ fråga.⁴³⁵ PwC har förutspått, att allt fler företag kommer att förändra sin verksamhet med syfte att anpassa den till en förändrad kontext med nya och utmanande förutsättningar för verksamheten. Att uppmärksamma detta kan leda till hållbar

⁴³¹ Europaparlamentet och rådets direktiv 2014/95/EU.

⁴³² Porter & Kramer (2006), 84, 85.

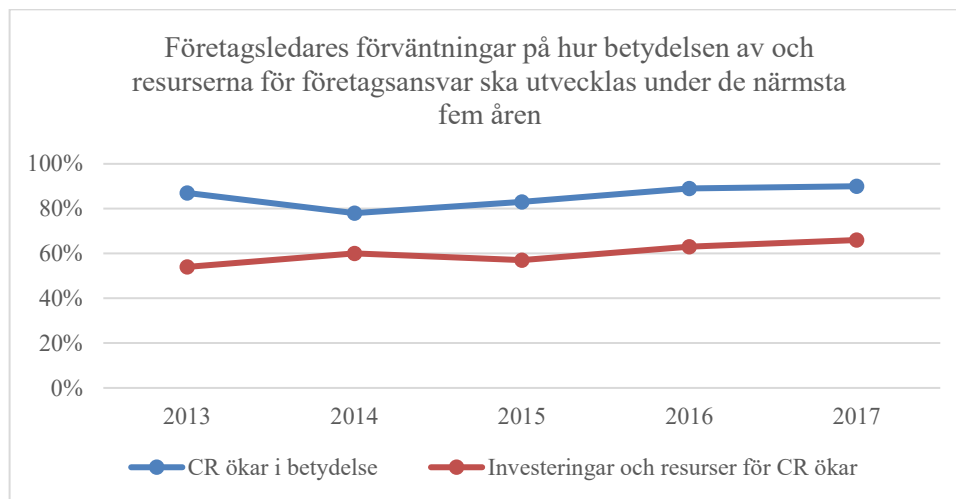
⁴³³ Porter & Kramer (2006), 89–92.

⁴³⁴ FIBS (2014).

⁴³⁵ Knudsen, Geisler & Ege, 6–7.

verksamhet, men också till att nya affärsmöjligheter uppdagas.⁴³⁶ Företagen har också, i allt större utsträckning, börjat tala om företagsansvarets potential att skapa mervärde.⁴³⁷

Det blir dock tydligt, att shared value främst upplevs som något eftersträvansvärt, nästan utopistiskt. Det är också främst aktörer som finns utanför företagen som vurmar för detta. Exempelvis framhåller FIBS, att för att fördelarna av hållbarhetsinvesteringarna ska bli synliga ska CR både planeras och ledas professionellt och det ska ske med resurser som avvarats för ändamålet. Detta säger man som en del av de rekommendationer som ges till företagen, vilket tyder på att det i samband med den undersökning man gjort har hittat sådana brister. Företagen upplever å andra sidan, att det är svårt att mäta och följa upp den inverkan CR har.⁴³⁸ Ändå tror många av företagsledarna att CR kommer att öka i betydelse inom de närmsta fem åren. Hur förväntningarna utvecklats presenteras nedan i Tabell II.



Tabell II: Företagsledarnas förväntningar.

Källa: FIBS (2017).

Visserligen har företagsledarna följaktligen gett uttryck för denna tro under alla år som FIBS låtit göra undersökningen utan att det avspeglats i praktiken. Men, det vittnar om att företagsledarna generellt sett ser en potential i företagsansvaret, även om det fram tills nyligen främst handlat om bilden av företaget. Däremot är potentialen uppenbarligen inte

⁴³⁶ PwC (2016).

⁴³⁷ PwC (2017).

⁴³⁸ FIBS (2017).

tillräckligt stor för att man ska avvara resurser i samma utsträckning som man tror att CR ska öka i betydelse. Men, visst finns det också företagsledare som kan säga rakt ut, att ansvarstagande kan bli en konkurrensfördel ifall företaget visar att det förbinder sig till att verka för hållbar utveckling.⁴³⁹ Detta uttrycks visserligen inte i termer av shared value, utan främst, åter igen, som en legitimitetssträvan, som leder till fördelar för företaget.

Samtidigt berättar FIBS som sagt om en trendvändning år 2017, där förutsättningar för driften och framtida framgångsfaktorer lyfts upp.⁴⁴⁰ Juutinen undrar ändå om det ändå mest handlar om rapportering? Eller är det så att företagen sakta men säkert börjar förstå potentialen i företagsansvaret? Hon konstaterar, att medan vissa företag kommer att försätta fokusera på rapporteringen, kommer andra att välja en annan väg att gå. Å andra sidan: när rapporteringen ökar, och ledningen medvetandegörs om ansvaret för den, kanske steget mot ett nytt sätt att se på företagets verksamhet inte är så långt borta.⁴⁴¹

Huruvida denna förståelse delvis beror på FIBS och PwC:s normerande strävan eller uteslutande på basis av slutsatser dragna på basis av respektive material är svårt att säga. Å andra sidan verkar såväl FIBS som PwC se potentialen i shared value till den grad att idén är värd att lyfta, medan företagen mest är fokuserade på att skaffa sig egna konkurrensfördelar, kanske främst genom att effektivisera verksamheten. En möjlig slutsats är alltså, att shared value, även om det förespråkas bland ledarskapsgurus och -konsulter, och inte minst inom forskarvärlden, inte lyckats bli institutionaliserat i CCC. Den diskursiva klyftan som Nørreklit, Nørreklit och Israelsen⁴⁴² talar om blir här tydlig, där vissa privileged speakers framhåller shared value som en självklar väg att gå för det ansvarskännande företaget, som samtidigt vill lyckas, medan idén fortfarande är vag bland de grupper som i första hand konsumerar kunskapen och omsätter den i praktiken. (Även om alla aktörer både konsumerar och producerar kunskap.) Vissa idéer anammas lättare än andra, främst eftersom de känns igen genom likheter med befintliga idéer. Därför gynnar och främjar CCC viss kunskap och teori framom annan. Shared value upplevs därmed troligen som främmande för många inom företagsvärlden och detta trots att shared value är något som kan mätas i ekonomiska termer.

⁴³⁹ Kivelä (2017b).

⁴⁴⁰ FIBS (2017).

⁴⁴¹ PwC (2017).

⁴⁴² Nørreklit, Nørreklit & Israelsen, 43.

4.4.2 Kapital bortom det finansiella

Även om idén om shared value inte anammats bland företagen har däremot värdeskapande genom olika typer av kapital blivit allt mera populärt. År 2016 rapporterade PwC, att det blev allt vanligare att företagen rapporterade om hur olika typer av kapital bidrog till värdeskapande och att det tydde på att företagen rörde sig mot det integrerade sättet att rapportera.⁴⁴³ Detta kan också knytas till tanken om långsiktighet eftersom den integrerade rapporteringen och rapporteringen genom de olika typerna av kapital beskrivs både på kort-, medellång- och lång sikt.⁴⁴⁴ Företagen beskriver hur verksamheten ska generera värde, men inte som shared value, utan som värde för företaget.

Att analysera kapital bortom det finansiella är dock inte nytt. Denna diskussion knyter an till och bygger på såväl diskussionen om intellektuellt kapital och immateriella värden⁴⁴⁵ som den så kallade ”osynliga balansräkningen”, som lanserades under 1980-talet som ett svar på den växande skaran kunskapsföretag och marknadens svårigheter vad gäller värdering av dessa. Idén om den osynliga balansräkningen bygger på att kunskapsföretagets värde inte låter sig mätas endast i finansiella termer, utan bör analyseras genom kunskapskapital eftersom det värde, historiskt och framtida, som inte låter sig mätas i finansiella termer är svårt att greppa med hjälp av finansiella mått.⁴⁴⁶ Ett uttryck för detta är bl.a. det interna relationsbyggande som företagen ägnar sig åt och gärna även rapporterar om. Humankapitalet i form av anställda är en ovärderlig resurs för företagen som inte synliggörs genom konventionell rapportering. Nöjda anställda är ofta den bästa typen av marknadsföring eftersom de fungerar som ambassadörer⁴⁴⁷ för företaget, för att inte tala om den kostnad en hög personalomsättning innebär. Kostnad kan här dessutom ses både i finansiella mått, eller ifall man vill närma sig tankegången ur ett socialkonstruktivistiskt perspektiv: hög personalomsättning ingår ofta i en förståelse av företag som på sätt eller annat har ett skadat

⁴⁴³ PwC (2016).

⁴⁴⁴ IIRC, 16.

⁴⁴⁵ Cuzzo, Dumay, Palmaccio & Lombardi.

⁴⁴⁶ Arbetsgruppen Konrad. Kunskapskapitalet kan beskrivas genom en rad olika nyckeltal och parametrar med utgångspunkt i strukturkapital, humankapital och ledningskapital.

⁴⁴⁷ Idén om anställda som ambassadörer ingår i konceptet om Internal brand management, IBM.

förtroendekapital. Med hjälp av den terminologi <IR> erbjuder skulle det närmast liknas vid ett skadat socialt- eller relationskapital.⁴⁴⁸

Med tiden har såväl inre som yttre förändringar och hur de påverkar företagets värde kommit att bli föremål för analys – en analys som ofta påverkar beslutsfattande och även, om än oväntat, kan leda till oväntade förändringar i såväl struktur som kultur.⁴⁴⁹ Området brottas dock med en likformig förståelse och analys av företagens rapportering av värde, där fokus fortsatt ligger på kvantifiering och finansiella rapporter⁴⁵⁰ och en liknande spricka likt den Nørreklit, Nørreklit och Israelsen⁴⁵¹ beskriver även här kan skönjas, där akademiker och praktiker varken talar samma språk eller delar perspektiv.⁴⁵²

Det integrerade sättet att rapportera är ett av de nyaste⁴⁵³ och för tillfället mest framgångsrika, sätten att närma sig problemet. Redan år 2013 började man i den finska kontexten tydligare tala om, att alla de faktorer som bidrar till företagets värde borde lyftas upp.⁴⁵⁴ I *Balanssi* var man också snabb att lyfta upp integrerad rapportering som en möjlighet för företagen att utveckla sin rapportering. Ramverket presenterades av IIRC i december 2013 och redan i det första numret 2014 ger Maj-Lis Steiner, sakkunnig inom ansvarsrapportering på PwC, en kort, om än detaljerad, beskrivning av <IR>, hur ramverket fungerar och vad det bygger på. <IR> presenteras som en möjlighet för företagen att utveckla sin rapportering eftersom endast en del av företagets värde kan presenteras genom traditionell finansiell rapportering.⁴⁵⁵ Steiner lyfter upp, att en integrerad rapport är relevant, kortfattad och informativ med kvalitativ och användbar information. Det framhålls att den icke-finansiella information som företagen publicerat visserligen har ökat i omgång, men att den inte har varit ändamålsenlig – vilket gör <IR> desto mera attraktivt, speciellt med tanke på det ökade intresse investerare visat för CR.⁴⁵⁶ Under ett antal år har integrerad rapportering varit ett hett samtalsämne i Finland, men den diskussionen verkar ha svalnat något år 2017. Detta trots att allt fler talar om olika typer av kapital och man även i rapporteringen har uppmärksammat olika typer av

⁴⁴⁸ IIRC, 12.

⁴⁴⁹ Johanson, Mårtensson & Skoog.

⁴⁵⁰ Cuzzo m.fl., 11–14.

⁴⁵¹ Nørreklit, Nørreklit & Israelsen.

⁴⁵² Cuzzo m.fl., 22–23.

⁴⁵³ Cuzzo m.fl., 10.

⁴⁵⁴ Kivelä (2013), 30.

⁴⁵⁵ Steiner, 50–53. Jfr. Arbetsgruppen Konrad.

⁴⁵⁶ Steiner, 51, 53.

kapital i större utsträckning. Juutinen tror dock att diskussionen om integrerad rapportering kommer att fortsätta efter att företagen nu för första gången har rapporterat enligt de nya kraven i bokföringslagen. När den icke-finansiella informationen ges samma status som annan information kommer företagsledningen att få en bättre inblick i företags hållbarhetsrapportering och därmed kommer det integrerade sättet att rapportera inte att kännas lika främmande.⁴⁵⁷

Värdeskapande, och hur företagen skapar värde med hjälp av olika typer av kapital, är som sagt grundläggande inom det integrerade sättet att rapportera. I den slutgiltiga, antagna lagen nämns inget om värdeskapande.⁴⁵⁸ Däremot skriver man i propositionen att det ökade ansvaret och rapporteringen av det riktar bolagens uppmärksamhet mot värdeskapandet genom såväl riskhanteringen som identifieringen och utnyttjandet av nya affärsmöjligheter. Detta antas eventuellt även öka investerarnas förståelse för hur företagsansvaret och de beslut som fattas kring frågor i anslutning till det påverkar företags värdeskapande.⁴⁵⁹ I direktivet nämns inte termen värdeskapande, alltså är detta ett sätt att se på företags rapportering, ett sätt att tala om ansvar, som gjorts gällande vid arbetet med lagändringen i Finland. Kanske beror det på att integrerad rapportering, som ovan nämnts, varit ett diskussionsämne i den finska diskursen om företagsansvar under ett antal år.⁴⁶⁰ Värdeskapande, och därmed olika typer av kapital, har blivit en rådande talordning.

Å andra sidan fortsätter propositionen med konstaterandet, att rapporteringen kan bidra till att främja ordnandet av finansiering för företaget på marknaden.⁴⁶¹ Alltså är man här tillbaka vid att främst syfta på finansiellt kapital eftersom den icke-finansiella rapporteringen uppenbarligen främst gör dig nyttig genom att locka potentiella finansiärer till företaget. Samtidigt får man heller inte glömma bort, att talordningen delvis vilar på en förståelse av företaget som inte har sina rötter i företagsansvar, utan i framväxten av kunskapsföretaget och dess värderingsproblematik.⁴⁶² Ur detta perspektiv är talordningen om andra typer av kapital än det rent finansiella främst uttryck för en vilja att förstå hur dessa andra typer av

⁴⁵⁷ PwC (2017), 4.

⁴⁵⁸ Vilket delvis är förstäligt, eftersom det över tid kunde ha favoriserat <IR> framom andra ramverk.

⁴⁵⁹ RP 208/2016 rd, 4.1.2.

⁴⁶⁰ PwC (2017), 4. Steiner, 50–53.

⁴⁶¹ RP 208/2016 rd, 4.1.2.

⁴⁶² Arbetsgruppen Konrad.

kapital över tid kan förvandlas till eller förvaltas som finansiellt kapital. Ansvarsrapporteringens popularitet sammanfaller med förändringar i företagens organisation, strukturella kapital⁴⁶³ om man så önskar, och sätt att bedriva verksamhet och blir därmed samtidigt legitimerande.

4.4.3 Vinstmaximering

År 2013 sade Mikael Niskala, att i länder med utvecklad industri är företagsansvaret ofta inriktat på ekonomisk tillväxt, stärkt konkurrenskraft och personalens välbefinnande medan utvecklingsländerna trycker på för att fokus på förening och slöseri med naturresurser, landrättigheter, mänskliga rättigheter och antikorrupcion ska öka.⁴⁶⁴ Niskala framhåller även, att enligt GRI:s G4-ramverk rapporteras det mest väsentliga ur affärsverksamhetens perspektiv, nämligen det som är av störst intresse för intressenterna. Samtidigt presenterar Niskala ännu 2013 företagsansvar som något nytt.⁴⁶⁵ Att Niskala, som erfaren forskare och konsult inom ämnet, ser detta som essensen i företags ”nya” rapportering säger också något om hans syn på företagsansvar. Det viktiga är de facto finansiell framgång, inte hållbarhet eller ansvar i sig. Han är dock inte ensam om att ge uttryck för denna hållning, år 2013 ses en registrering av rapporten genom det nätverk GRI tillhandahåller främst som ett sätt att marknadsföra sig internationellt⁴⁶⁶. Ett utdrag ur Silvolas och Westmans artikel belyser också hur ett stort antal företagsledare såg på saken: ”Inte gör vi detta endast av grön godhet, självfallet är utgångspunkten alltid en lönsam affärsverksamhet.”⁴⁶⁷ Vinstmaximeringens topos ger detta yttrande ett självklart fokus inom diskursen som kulturellt givet⁴⁶⁸. Business as usual kan fortfarande⁴⁶⁹ ses som utgångspunkt och än en gång kan status quo konstateras.

Business as usual gör sig tydligt gällande även år 2016, när lagförslaget är under arbete i Finland. Utnyttjande av nya affärsmöjligheter genom företagsansvar är centralt i propositionen och framför allt antas den icke-finansiella rapporteringen bidra till att främja

⁴⁶³ Arbetsgruppen Kontrad.

⁴⁶⁴ Kivelä (2013), 32–33.

⁴⁶⁵ Kivelä (2013), 30.

⁴⁶⁶ ”Suomalaisille yritysvastuuraportteille tarjolla kansainvälistä näkyvyyttä”.

⁴⁶⁷ Silvola & Westman, 43. Fritt översatt från finska: ”emme me tätä pelkästään vihreästä sydäimestä tee, totta kai lähtökohtana on aina kannattava liiketoiminta.”

⁴⁶⁸ Hellspång, 2.

⁴⁶⁹ Laine (2009a), 42–43.

företagets finansiering på marknaden.⁴⁷⁰ Jag nämnde tidigare, att den icke-finansiella rapporteringen uppenbarligen främst gör dig nyttig genom att locka potentiella finansiärer till företaget. Vinstmaximeringen har alltså gjort sig gällande som kategori även inom CR – trots att de två ofta ses som motsättningar, eftersom investeringar i CR ifrågasätts i förhållande till vinstmaximering⁴⁷¹. I det underlag som legat till grund för yttrandena till arbets- och näringsministeriet framhålls även att syftet är att öka den ekonomiska tillväxten och öka intressenternas förtroende.⁴⁷² I vilken utsträckning detta har påverkat de som gett yttranden är svårt att säga. Ifall en aktör delar denna värdegrund är det knappast något hen ens har reflekterat över. Diskurser är, som tidigare nämnt, inte alltid synliga för aktören. En diskurs ter sig annorlunda för den som befinner sig inom den än för den som betraktar den utifrån eller utgående ifrån en annan diskurs, med andra topos.⁴⁷³ Därför återgår tanken om ekonomisk tillväxt i många av de yttranden som inkommit. Konkurrens- och konsumentverket skriver att syftet med den icke-finansiella rapporteringen är att påskynda den ekonomiska tillväxten och öka förtroendet bland intressenterna⁴⁷⁴. Från inrikesministeriets sida framhålls att utgångspunkten i direktivet har varit att påskynda den ekonomiska tillväxten på den inre marknaden och att öka intressenternas förtroende för de företag som verkar på den inre marknaden⁴⁷⁵. För att nämna två. Här är det alltså tydligt, att rapporteringen främst sker för att gynna ekonomisk tillväxt och stärka företagets position på marknaden. Tanken om vinstmaximering har blivit hegemonisk, den har institutionaliserats till den grad att den i själva verket ses som självfallen även i talet om företagsansvar, allt annat är ett undantag som behöver förtydligas. Speciellt eftersom företagsansvar ännu år 2013 även av experter ses som något nytt.

Vinstmaximeringen återkommer inte bara en gång genom termer såsom stimulerad tillväxt⁴⁷⁶ och värnad marknadsposition⁴⁷⁷, utan även som skadad kommersiell status och konsekvenser av den ekonomiska ställningen⁴⁷⁸. I den finska diskussionen ligger fokus främst på hur

⁴⁷⁰ RP 208/2016 rd, 4.1.2.

⁴⁷¹ Husted, 176–177.

⁴⁷² Arbets- och näringsministeriet, yttrande till arbets- och näringsministeriet.

⁴⁷³ Hellspong, 4.

⁴⁷⁴ Konkurrens- och konsumentverket, yttrande till arbets- och näringsministeriet.

⁴⁷⁵ Inrikesministeriet (Polisavdelningen), yttrande till arbets- och näringsministeriet.

⁴⁷⁶ RP 208/2016 rd, 1.

⁴⁷⁷ Finlands näringsliv EK, yttrande till arbets- och näringsministeriet.

⁴⁷⁸ BFL 3a kap. 3 §.

företagets framtida möjligheter att bedriva verksamhet ser ut. Ledningen ges även möjlighet att utelämna omständigheter som kan antas skada företaget ekonomiskt⁴⁷⁹. Ekonomisk tillväxt är utgångspunkten och hållbarhet är i sig inte ett mål, utan endast ett medel för ”ekonomin” i den bemärkelse ekonomi existerar i de flesta människors medvetande. Det var även detta som Schumpeter framhöll, alltså att shared value som på ett sätt försöker bryta med vinstmaximeringen i själva verket var egenintresse maskerat som samhällsansvar och att kapitalismen därmed ännu en gång legitimerades⁴⁸⁰ och jag tycker mig här utläsa samma tendens. Det enda yttrande, där ekonomisk tillväxt varken är utgångspunkt eller där rapporteringen inte likställs med intressenternas förtroende och investerarnas intresse är skrivet av Finnwatch. Där är det tydligt, att rapporteringens vara inte motiveras med utgångspunkt i samma topos. Hos Finnwatch är företagens konkurrenskraft inte överordnad deras samhällsansvar⁴⁸¹. I reservationen till ekonomiutskottets betänkande bygger man vidare på Finnwatchs tankegångar och framhåller att äventyrad kommersiell status inte är en tillräcklig grund för begränsat ansvar att t.ex. respektera mänskliga rättigheter. Utelämnas information bör en klar motivering ges.⁴⁸² Tanken, som delvis vilar på idén om transparens, står i strid med den rådande diskursen om företagets syfte. Den är intressant eftersom den vittnar om en vilja att åsidosätta vinstmaximeringen till förmån för en bredare syn på företagets verksamhet och ansvar. Men, den är ett undantag i en annars likformig talordning som gång efter annan ger uttryck för den starka hegemoniska vinstmaximeringen. Samtidigt vittnar viljan att överordna vinstmaximeringen om att ett visst mått av den första av Virtanens diskurser, entreprenörskap, till viss del lever vidare även på detta sätt. Det är företagsledaren som förväntas ha den bästa kunskapen om företaget för att kunna maximera vinsten. Den kommersiella statusen går före allt annat. Även om redovisningen som sådan har förändrats, vilket även Virtanen påvisat, så har grundtanken kring företagets verksamhet inte gjort det.

Även om namnet på den icke-finansiella rapporten inte myntats i en finsk kontext, är det intressant att stanna upp vid detta. Det finns en rad benämningar som direkt beskriver den typ av publikationer som utgör företagets ansvarsrapportering med utgångspunkt i t.ex. hållbarhetsrapportering, företagsansvar eller samhällsansvar. Ändå är det termen icke-

⁴⁷⁹ RP 208/2016 rd, Detaljmotivering.

⁴⁸⁰ Schumpeter. Se även Laine (2009a), med hänvisning till Banerjee.

⁴⁸¹ Finnwatch, yttrande till arbets- och näringsministeriet.

⁴⁸² EkUB 33/2016 rd, 14.

finansiell rapportering som blivit den juridiskt vedertagna. Det vittnar om att denna typ av rapportering blir en motsats till den *egentliga*, finansiella rapporteringen som återger den ekonomiska ställningen. Företagsansvarsrapporteringen blir det Andra, det avvikande och det som inte är normen, det är *icke-finansiell rapportering*. Även i den finska diskursen står icke-finansiell rapportering för det annorlunda till den grad att den, om än outtalat, blir något oväsentligt. Finlands näringsliv EK, uttrycker att den icke-finansiella rapporteringen är något som är väsensskilt från det *väsentliga*⁴⁸³ och Finlands revisorer rf framhåller, att fastän verksamhetsberättelsen ofta beskriver viktiga aspekter av verksamheten har de ingen direkt inverkan på eller koppling till bokslutsinformationen.⁴⁸⁴ Detta trots att idén om den osynliga balansräkningen är långt ifrån ny.⁴⁸⁵ Även i *Balanssi* ges uttryck för den belastning och problematik den icke-finansiella rapporteringen för med sig. I samband med att direktivet färdigställs talar man om det i termer av att företagen kommer att bli tvungna att publicera material gällande miljö, personal, socialt ansvar, mänskliga rättigheter och korruption.⁴⁸⁶ Visserligen är det ett faktum att företagen kommer att bli tvungna att rapportera, men valet av ord vittnar om en negativ underton – om något som är ogynnsamt och oönskat. När Winqvist-Ilkka och Kavaljer beskriver hur direktivet förpliktigar stora företag att rapportera talar man om det i mera neutrala ordalag⁴⁸⁷, men även här vittnar rubriksättningen om det positiva med att de små företagen undgår rapporteringen.

Det finns även flera yttranden där man anser att det är problematiskt att den icke-finansiella rapporten tagits upp som en del av bokföringslagen. EK skriver, att direktivet inte behandlar bokföringsmässiga helheter, utan främst samhällsansvar och att det därför i första hand inte ska justeras i bokföringslagen, utan i speciallagarna, vilket man även förstår som ministeriets initiala avsikt varit⁴⁸⁸. Finansbranschens Centralförbund ger uttryck för att den icke-finansiella informationen utgör en egen helhet, som är bra att hålla åtskild från den finansiella

⁴⁸³ Finlands näringsliv EK, yttrande till arbets- och näringsministeriet.

⁴⁸⁴ Finlands Revisorer ry, yttrande till arbets- och näringsministeriet.

⁴⁸⁵ Arbetsgruppen Konrad; Cuzzo m.fl.

⁴⁸⁶ ”Ei-taloudellisen tiedon raportointia koskevalle ehdotukselle lopullinen sinetti huhtikuussa”.

⁴⁸⁷ Jfr. det negativt klingande ”[---] yhtiöt joutuvat julkaisemaan [---]” som används i ”Ei-taloudellisen tiedon raportointia koskevalle ehdotukselle lopullinen sinetti huhtikuussa” med det mera neutrala ”[---] yhtiöiden tulle jatkossa raportoida [---]” hos Winqvist-Ilkka & Kavaljer, 15.

⁴⁸⁸ Finlands näringsliv EK, yttrande till arbets- och näringsministeriet. Man kommer ändå fram till, att det må vara gångbart att reglera den icke-finansiella rapporteringen i bokföringslagen eftersom verksamhetsberättelse och bokslut numera är åtskilda.

informationen.⁴⁸⁹ Pontus Troberg framhåller, att i bokföringslagen bör sådant som berör bokslutet behandlas, inget annat⁴⁹⁰. När finansministeriet framhåller att det är bra att man tagit upp den icke-finansiella rapporten i bokföringslagen är den främsta anledningen därtill att en upprepning i speciallagarna inte skulle ha varit förnuftig ur ett administrativt perspektiv⁴⁹¹. Den icke-finansiella rapporten upplevs vara främmande och problematisk.

Man kan inte tala om vinstmaximering utan att nämna intäkter och kostnader. Minskade kostnader och besparingar är ett enkelt sätt att appellera till aktörer med en terminologi som är hämtad från kategorin vinstmaximering. Här återkommer dels tanken om effektivitet och administrativ börda, och hur företaget på ett gynnsamt, ekonomiskt sätt kan ordna sin verksamhet internt och dels återfinns miljön genom tankar om energieffektivitet⁴⁹². Finansbranschens centralförbund framhåller, att rapporteringen av icke-finansiell information åtminstone till en början kan innebära en väsentlig ökning av kostnader och man ställer sig kritiskt till ökningen av *onödiga* kostnader.⁴⁹³ Finland har förbundit sig till att minska den administrativa bördan, påpekar Konkurrens- och konsumentverket⁴⁹⁴ än en gång. Företagsansvar antas inledningsvis leda till besparingar men kan över tid, ifall företaget skiljer sig ur mängden, även bli en konkurrensfördel.⁴⁹⁵ Faktum är, att företagsledarna har fäst ökad vikt vid kostnader och intäkter vad gäller deras engagemang i CR-initiativ.⁴⁹⁶ Ett exempel på detta är också, att den största orsaken till att inte låta verifiera den icke-finansiella rapporten externt varit den ekonomiska kostnaden⁴⁹⁷. Här görs alltså en avvägning mellan ekonomisk och politisk kostnad.

Vid sidan av intäkter och kostnader kan heller inte termen investering förbises. En investering förväntas per definition resultera i framtida inkomster⁴⁹⁸, alltså ge avkastning. Det är t.o.m. så, att aktiebolagslagen förbjuder transaktioner som utan affärsekonomisk grund minskar bolagets tillgångar eller ökar dess skulder. Små, eller som det uttrycks – gåvor av ringa värde

⁴⁸⁹ Finansbranschens Centralförbund, yttrande till arbets- och näringsministeriet.

⁴⁹⁰ Pontus Troberg, yttrande till ekonomiutskottet.

⁴⁹¹ Finansministeriet (Finansmarknadsavdelningen), yttrande till arbets- och näringsministeriet.

⁴⁹² Kivelä (2017a).

⁴⁹³ Finansbranschens Centralförbund, yttrande till arbets- och näringsministeriet.

⁴⁹⁴ Konkurrens- och konsumentverket, yttrande till arbets- och näringsministeriet.

⁴⁹⁵ Silvola & Westman, 43.

⁴⁹⁶ FIBS (2014); FIBS (2015); FIBS; 2016.

⁴⁹⁷ Silvola & Westman, 43.

⁴⁹⁸ BFL 5 kap. 13 §.

– är tillåtna.⁴⁹⁹ Med andra ord är det olagligt att ge stora summor pengar till välgörande ändamål ifall företaget samtidigt inte tjänar på det. Detta återspeglar Friedmans argument om att inte blanda samman finansiella, sociala och ekonomiska motiv. Ifall företaget investerar bör motivet vara ekonomiskt. I samband med att den icke-finansiella rapporten aktualiserade företagsansvaret rapporterade *Balanssi*, som en kort notis med siffror från 2012, att industrin som aldrig tidigare investerat för att lösa miljörelaterade problem.⁵⁰⁰ Den ekonomiska recessionen påverkade dock företagsledarnas inställning till hållbarhet, från 2014 när 71 % tyckte att det var mycket viktigt var man år 2015 nere på 57%.⁵⁰¹ Företagsansvar är alltså något som företagen kan ägna sig åt när det överlag går bra och man inte behöver kämpa för att nå kortsiktiga mål. Tanken om de särskilt avvarade resurserna som FIBS⁵⁰² förespråkar känns därmed avlägsna inom vinstmaximeringens hegemoniska talordning.

Ännu 2014 rapporterade PwC, att företagen inte alltid upptäcker potentiella affärsmöjligheter eller hur befintlig verksamhet kan effektiviseras⁵⁰³. I 2015-års rapport konstaterade PwC däremot, att det blev allt tydligare att vissa företag såg företagsansvar som ett medel för hållbar tillväxt, nya affärsmöjligheter, effektivisering och besparingar. Det är även dessa företag som uppmärksammar trender och bidrar till att skapa ny rapporteringspraxis medan andra, som sätter fokus på att leva upp till yttre krav på rapportering, missar dessa möjligheter⁵⁰⁴. De senare kommer därmed att få allt svårare att hänga med, även om rapporteringen leder till någon typ av legitimitetsskapande. Samma tendenser ses 2016, men man förutspådde att allt fler företag skulle förändra sin verksamhet för att anpassa den till en förändrad kontext. Bland annat hade det redan då blivit vanligare att rapportera genom olika typer av kapital⁵⁰⁵. Den delvisa trendvändningen ses även år 2017, när PwC såg en klar ökning gällande rapportering av värdeskapande genom kapital, vilket kan ses som ett svar på investerares ökade intresse för vad värdeskapandet baseras på nu, och i framtiden⁵⁰⁶. FIBS kunde också berätta om ett större fokus på långsiktighet hos företagsledarna, där CR ska bli

⁴⁹⁹ ABL 13 kap.1 §; ABL 13 kap. 8 §.

⁵⁰⁰ ”Ennätysinvestoinnit ympäristön suojeleuun”.

⁵⁰¹ FIBS (2015).

⁵⁰² FIBS (2017).

⁵⁰³ PwC (2014).

⁵⁰⁴ PwC (2015).

⁵⁰⁵ PwC (2016).

⁵⁰⁶ PwC (2017).

en framgångsfaktor för företaget⁵⁰⁷ – framtiden får utvisa ifall det var en tillfällig nyck eller ifall trenden fortsatt vinner mark. Samtidigt har företagsansvar i allt större utsträckning blivit ett sätt att hantera risker.⁵⁰⁸

4.5 Risk

Michael Power beskriver i *The Risk Management of Everything* något som i det närmsta kan likställas vid en explosion i riskhantering med utgångspunkt i en brittisk, statlig kontext, och frågar sig ifall Storbritannien är exceptionellt på denna punkt.⁵⁰⁹ Jag vill påstå att så inte är fallet, åtminstone inte längre, utan ser även kategorin risk som giltig och närvarande i den finska företagsansvarsdiskursen. Företagen har sedan en tid tillbaka rapporterat om miljörisker⁵¹⁰ och identifierat potentiella risker samt beskrivit dem i sin verksamhetsberättelse⁵¹¹. Men riskrapporteringen har under de senaste åren vuxit i omfång. PwC förutspår dessutom att rapportering i form av riskhantering kommer att öka⁵¹² – och med gott fog, ska det visa sig.

Risk management of everything syftar på den växande skaran strategier för att hantera risker som en form av hantering genom medvetandegörning och granskning, och utlovar ordning inom områden som inte låter sig ordnas på grund av osäkerhet, komplexitet och föränderlighet. Risk i förhållande till CSR har i viss utsträckning undersökts, dock inte i Finland och främst med fokus på hur CSR kan bli lönsamt⁵¹³. Risk management, eller riskhantering, bygger också på värderingar och idéer om accountability och ansvar, där hanteringen av risker har kopplats samman med en bredare förståelse av hur en organisation

⁵⁰⁷ FIBS (2017).

⁵⁰⁸ FIBS (2017).

⁵⁰⁹ Power, 15.

⁵¹⁰ Bokföringsnämnden (2003). Även den gången byggde förändringarna i det finska juridiska landskapet på en rekommendation från EU: Europeiska gemenskapernas kommissions rekommendation om redovisning, värdering och lämnande av upplysningar när det gäller miljöaspekter i företags årsbokslut och förvaltningsberättelser (2001/453/EG). Denna rekommendation har år 2006 ersatts av en uppdaterad version med samma namn.

⁵¹¹ BFL 3 kap. 1a §.

⁵¹² PwC (2016), 7.

⁵¹³ Husted; Jo & Na.

ska organisera sin verksamhet samt kontroll och rapportering av den samma. Därmed har CR i viss mån även undersökts som ett hot mot företagsbilden, en krisfaktor⁵¹⁴.

Redan 2014 kunde PwC således konstatera, att det strategiska företagsansvaret i ökad grad fokuserat på riskhantering. PwC ger här även uttryck för en normativ vilja, när man framhåller att det strategiska företagsansvaret inte endast är viktigt i sig, utan genom strategiskt arbete kan företaget kartlägga omgivningens risker och möjligheter.⁵¹⁵ Risk som koncept, som retoriskt verktyg, har kommit att beskriva fler och fler av de praktiker och företeelser som existerar i vårt medvetande. I anslutning till den ökade riskmedvetenheten har även 'being good' ur detta perspektiv kunnat definieras som en bred och formell riskhantering eller strategi för hantering av risker.⁵¹⁶ I själva verket kan direktivet antas påskynda utvecklingen mot att tänka på företagsansvar i termer av risk⁵¹⁷. I direktivet, med hänvisning till tidigare resolutioner, lyfts betydelsen av att företag offentliggör information om hållbarhet i syfte att fastställa risker för hållbarheten. Detta ska göras som ett led i förändringen mot en hållbar global ekonomi genom långsiktig lönsamhet, social rättvisa och miljöskydd, där företagens inverkan på samhället ingår.⁵¹⁸ Trots det tidigare konstaterandet om ökad riskmedvetenhet kunde PwC år 2017 konstatera, att de flesta företag redan före direktivet trätt i kraft har publicerat icke-finansiell information, men att färre än 40 % ändå har rapporterat om risk och riskrelaterade procedurer.⁵¹⁹ Även FIBS konstaterar, att företagsansvar i allt större utsträckning har blivit ett sätt för företagen att hantera risker.⁵²⁰

Risk som begrepp är svårt att definiera och har olika betydelse i olika kontextuella sammanhang.⁵²¹ I ett stort företag upplevs ändå, eller kanske därför, att resurserna måste allokeras till den del av verksamheten där risken är som störst.⁵²² Det blir en avvägning, eftersom vad som helst kan vara en risk som behöver hanteras⁵²³ och företaget hålls ansvarigt för hur det hanterar osäkerhet.⁵²⁴ Företagen har inget val, utan måste agera som om de kände

⁵¹⁴ Coombs & Holladay.

⁵¹⁵ PwC (2014), 6.

⁵¹⁶ Power, 10–13.

⁵¹⁷ PwC (2016), 7.

⁵¹⁸ Europaparlamentet och rådets direktiv 2014/95/EU.

⁵¹⁹ PwC (2017), 11, 16.

⁵²⁰ FIBS (2017).

⁵²¹ Power, 14.

⁵²² Kivelä (2017b).

⁵²³ Power, 47–48.

⁵²⁴ Power, 40–41.

till de risker de står inför, de måste agera som om de hade kontroll. På så sätt blir riskhantering helt enkelt ett sätt att skapa kredibilitet⁵²⁵ och ett gott rykte⁵²⁶. Ingenstans framkommer detta tydligare än i företagens sätt att rapportera om värdekedjan. Faktum är, att värdekedjan är den aspekt av företagsansvaret där riskkategorin tydligast gör sig gällande.

I takt med ökad internationalisering och globalisering blir företagens kontextuella omgivning allt mera varierande. Risk management of everything inbegriper även skapande av nya riskkategorier som organisationen bör fästa uppmärksamhet vid⁵²⁷, t.ex. värdekedjan i detta fall. Även om talordningen kring globalisering i sig också är problematisk, innebär globaliseringen nya utmaningar för företag som skapar affärsförbindelser utanför den egna närmiljön, både för att producera sina varor och tjänster och för att sälja dem. Därmed är det också föga förvånande att riskhanteringen blir extra tydlig i talordningen kring värdekedjan. Detta vittnar bland annat Nina Ratsula, som jobbar med företagsetik och compliance-frågor och även är välpublicerad inom ämnet⁵²⁸, om när hon framhåller, att det är viktigt för organisationen att vara medveten om de nya risker som uppstår när man rör sig mot nya marknader.⁵²⁹ Även PwC talar om värdekedjan i risktermer och framhåller, att företagen borde skaffa sig en helhetsbild av värdekedjan och riskerna. Generellt sett har kvaliteten gällande värdekedjans rapportering varit lägre än övriga aspekter.⁵³⁰ Samtidigt framhålls, att rapportering av ansvar inom värdekedjan därför ofta är en markör för hur företaget hanterar CR överlag.⁵³¹ Även om företagsansvar i allt större utsträckning har blivit ett sätt för företagen att hantera risker framhåller FIBS samtidigt, att företagsledarna ser värdekedjan och dess risker som en stor utmaning⁵³². Varför det upplevs vara en utmaning framgår inte, men t.ex. Pianezzi och Cinquini lyfte i sin studie att värdekedjans topos stod i stark kontrast till den finansiella redovisningens topos⁵³³. Att dra samma slutsats här är därmed inte särskilt långt borta – något jag kommer att återkomma till nedan.

⁵²⁵ Power, 9, 59.

⁵²⁶ Coombs & Holladay.

⁵²⁷ Power, 29.

⁵²⁸ Ratsula.

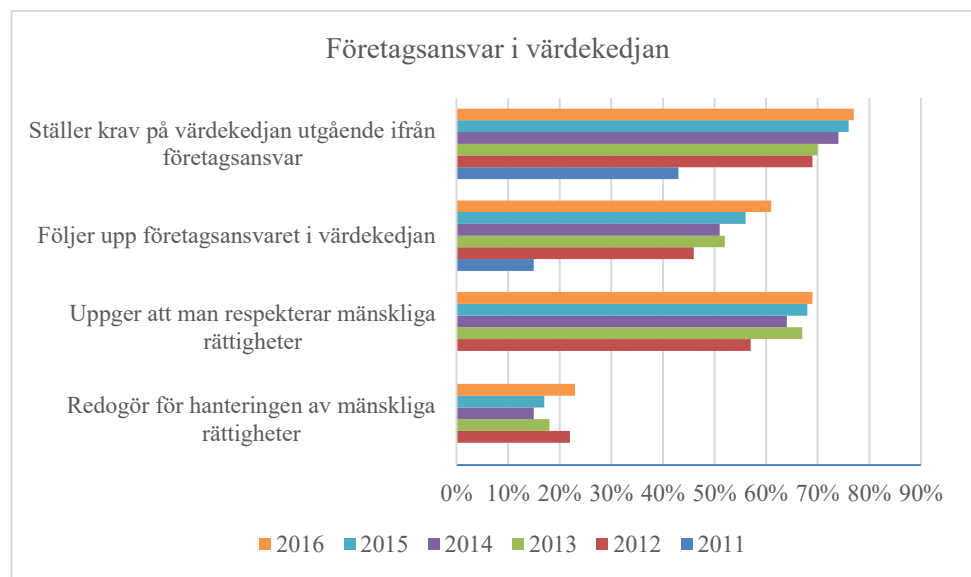
⁵²⁹ Ratsula (2014), 40.

⁵³⁰ PwC (2014).

⁵³¹ PwC (2015), 5, 8–9.

⁵³² FIBS (2017), 10.

⁵³³ Pianezzi & Cinquini.



Tabell III: Företagsansvar i värdekedjan

Källa: PwC (2014); PwC (2015); PwC (2016) & PwC (2017).⁵³⁴

I den terminologi som ingår i hantering av värdekedjan, eller supply chain management, är mänskliga rättigheter och respekten för de samma central. Som kan ses ovan i Tabell III, har rapportering av såväl värdekedjan som mänskliga rättigheter ökat, vilket tyder på att företagen ser risken, eller behovet att hantera risken som allt större. Det är dock värt att notera, att medan många företag uppger att de ställer krav på leverantörer och andra aktörer inom värdekedjan är det inte alla som följer upp att kraven på företagsansvar efterföljs. På samma sätt är det också fler företag som uppger att de respekterar mänskliga rättigheter än företag som redogör för hur de lever upp till och hanterar de mänskliga rättigheterna. Paralleller kan därmed dras till hur frågan om beskattning hanteras, än en gång fästs vikt vid den legitimerande effekt rapporteringen har för att bygga och bevara bilden av företaget. Risk management of everything inbegriper nämligen även hantering av den sekundära risken. I takt med ökad hantering av den primära risken blir även den sekundära risken – risken för dålig publicitet och rykten – lika viktig att hantera.⁵³⁵ Därmed handlar det inte alltid om risk för överträdde mänskliga rättigheter, utan om risk för företaget i form av en skadad

⁵³⁴ I rapporterna har olika värde noterats för år 2011; 16 respektive 18. Därmed har medeltalet av dessa två, dvs. 17 använts. Den lilla avvikelsen och ”korrigeringen” är immateriell och inte avgörande för läsarens förståelse av utvecklingen.

⁵³⁵ Power, 14–15,

företagsbild. Power uppmärksammar även denna risk som han benämner ”reputational risk”, alltså risk av politisk karaktär som hotar förstöra bilden av företaget. Eller rättare sagt: företagsansvaret utgör en del av den sekundära risken som bör hanteras, där intressenterna och deras krav reduceras till en extern risk.⁵³⁶ “[I]f everything may impact on organisational reputation, then reputational risk management demands the risk management of everything.”⁵³⁷

Att den sekundära risken stundtals är den som primärt bör hanteras blir tydligare när ansvarsfulla arbetsmetoder för företagets anställda visserligen ett viktigt CR-tema, främst inom arbetssäkerhet och arbetshälsa, men där bilden av företaget ändå fortsättningsvis är den viktigaste, och mest lönsamma, anledningen för företag att investera i företagsansvar.⁵³⁸ Företagen rapporterar visserligen mera grundligt om hur utfallet av de målsättningar man haft för värdekedjan varit och uppger därtill allt oftare om brister som upptäckts vid auditering av leverantörer samt vad man gjort för att korrigera bristerna.⁵³⁹ Den cyniske skulle säkert påpeka, att företaget genom att lyfta upp denna brist i själva verket endast skapar större legitimitet för sig själv på någon annans bekostnad. Företaget kan endast skörda frukten av att ha upplyst intressenterna om en oförrätt som i bästa fall rättats till. Företaget legitimerar sin verksamhet genom öppenhet och hantering av den sekundära risken. Det blir tydligt när det i den finska kontexten samtidigt framhålls, att whistleblowing främst ska hjälpa företagen att hantera oegentligheter internt för att undgå negativ publicitet.⁵⁴⁰

En annan tendens som lyfts genom direktivet är den positivistiskt grundade talordningen. Direktivet syftar till en harmoniserad lagstiftning för att den tillhandahållna informationen bör bli mer konsekvent och jämförbar. Kommissionen ges därför även i uppdrag att utarbeta icke-bindande riktlinjer för att underlätta företagens tillhandahållande av icke-finansiella centrala resultatindikationer⁵⁴¹, och dessa publicerades i juni 2017⁵⁴². Den icke-finansiella informationen anses vara grundläggande för att skapa förändring i riktning mot en hållbar

⁵³⁶ Power, 34–35.

⁵³⁷ Power, 36.

⁵³⁸ FIBS (2016).

⁵³⁹ PwC (2017), 13.

⁵⁴⁰ Kortessalmi, 42.

⁵⁴¹ Europaparlamentet och rådets direktiv 2014/95/EU.

⁵⁴² Meddelande från kommissionen: Riktlinjer för icke-finansiell rapportering (metod för rapportering av icke finansiell information) (2017/C 215/1).

framtid. I denna strävan blir informationen ett medel för mätning, kalkylering, övervakning och hantering av företagets inverkan på samhället.⁵⁴³ Värdekedjans risker har som konstaterat, blivit en allt mera självklar del av rapporteringen. Detta har dock främst skett genom kvantifierbara målsättningar⁵⁴⁴. Power konstaterade också, att riskhanteringen är tätt sammankopplad med ambitionen att mäta allt. Risk ska alltså kunna mätas i sannolikhet, även om denna fixering vid kvantifiering också innebär en risk i sig.⁵⁴⁵ Jag kan därmed konstatera, att riskhanteringen har starka positivistiska drag vilket per definition bör kunna underlätta ”samtalet” mellan klassisk, eller konventionell, finansiell redovisning och redovisning av företagsansvar när företagsansvarets topos närmar sig den finansiella redovisningens topos.

Den konventionella redovisningens topos bygger på en etik som erbjuder en återhållsam förklaring till de organisatoriska aktörerna, vilket hämmar moraliskt och socialt ansvar. Därtill främjar den beräkningslogik som dominerar detta topos en ensidig form av kommunikation som riktar sig till aktieägarna och per automatik översätter världen till kvantifierbara och kalkylerbara värden.⁵⁴⁶ Eftersom företagsledningen ofta konstruerar sin organisatoriska verklighet utgående ifrån rapporter, tabeller och grafer blir dessa inte endast ett sätt att återge verkligheten, utan även ett sätt genom vilket verkligheten skapas.⁵⁴⁷ Genom förförståelsen av vad som är sant och gott kommunicerar beräkningslogiken en viss typ av etik som passar väl samman med vinstmaximeringen. Den sociala redovisningens topos synliggör å sin sida redovisningens roll i förhållande till ansvar genom att fokusera på kommunikation och sociala värderingar.⁵⁴⁸ Men ifall denna kommunikation i större utsträckning sker med hjälp av samma språk, alltså det positivistiskt grundade, blir det lättare att kombinera de två. Riskterminologin är därmed ett sätt för företagen att hantera den svårighet som rapportering av värdekedjan tidigare inneburit. Riskhanteringen kan därmed även ses som en tendens till att företagsansvaret som företeelse assimileras i den institutionaliserade förståelsen av vad företag bör rapportera om och att denna kategori inom företagsansvaret favoriseras framom andra inom CCC.

⁵⁴³ Europaparlamentet och rådets direktiv 2014/95/EU.

⁵⁴⁴ PwC (2017), 13–14.

⁵⁴⁵ Power, 53–54.

⁵⁴⁶ Pianezzi & Cinquini.

⁵⁴⁷ Seal, 101.

⁵⁴⁸ Pianezzi & Cinquini.

Mycket riktigt stipuleras ju också i bokföringslagens 3a kapitel, att företagen ska rapportera de viktigaste icke-finansiella nyckeltal, som har betydelse för affärsverksamheten.⁵⁴⁹ Även Virtanen visade på att det vetenskapliga temat var starkt positivistiskt, något som avspeglat sig i tidigare lagstiftning.⁵⁵⁰ PwC framhåller, att företagen på ett noggrant sätt bör analysera vad som kan tänkas hända med respektive kapitals kvalitet, tillgänglighet och pris nu och i framtiden. Och det är på basis av denna analys som nyckeltalen presenteras⁵⁵¹. Riskkategorin är därmed även nära sammankopplad med effektivitet, eftersom dessa processer och funktioner ofta förknippas med intern kontroll av olika slag. När kontrollmiljön sprider sig, leder det även till att tron på den stärks inom områden där den i bästa fall, som inom hantering av bilden av företaget, är begränsad.⁵⁵² Men eftersom samtalsordningen baseras på en riskretorik agerar företagen genom kvantifieringen som om de hade kontroll. Nyckeltal kan mätas och följas upp från år till år och visa på tendenser. Därmed skapas också kredibilitet. Kategorierna risk och legitimitet är alltså nära sammankopplade eftersom företaget genom att medvetandegöra denna del av sin organisation samtidigt återspeglar samhällets förväntningar.

När företagen ställs inför nya risker efterfrågar de också externa tjänster som ska hantera denna risk i form av yttre godkännande, något som revisionsbolagen noterat.⁵⁵³ Revisorernas legitimerande tjänst⁵⁵⁴ har därmed delvis utökats till icke-finansiell rapportering, även om de själva i mångt och mycket ser den som främmande. För företagen blir det således en avvägning mellan direkt kostnad för tjänsten och kostnaden som betalas i form av utebliven minimering av den politiska risken. Men denna riskhantering kan enligt Power inte endast kopplas till effektivitet, utan bygger på den praktik där agenter som tidigare absorberade risk, så som revisorer och försäkringsbolag, nu också hanterar sina risker på motsvarande sätt⁵⁵⁵. Den interna kontrollen är delvis ett svar på denna utveckling och har dels drivit på den. Power ifrågasätter emellertid även den interna kontrollens möjlighet att utmynna i effektiv riskhantering – leder det endast till att avvikelser normaliseras i en kontrollmiljö uppbyggd

⁵⁴⁹ BFL 3a kap. 2 § 2 mom.

⁵⁵⁰ Virtanen, 369.

⁵⁵¹ PwC (2016), 8.

⁵⁵² Power, 31.

⁵⁵³ Tanner, 34.

⁵⁵⁴ Power, 48.

⁵⁵⁵ Power, 42.

av procedurer och rutiner⁵⁵⁶? Intern kontroll som riskhantering ifrågasätts alltså på samma sätt som effektivitet kan ifrågasättas som managementpraktik. Det leder i sin tur till att organisationens sätt att skapa förståelse för såväl intern organisation som extern kontext kan ifrågasättas.

Juutinen frågar sig också, ifall företagsansvaret främst är reaktivt, med fokus på risker istället för att vara proaktivt, med fokus på möjligheter⁵⁵⁷, som kanske lättare förknippas med värdeskapande. Jag är benägen att dra samma slutsats. Vid närmare eftertanke är riskhanteringsens positivistiska grad heller inte långt ifrån det Porter och Kramer efterfrågade för att skapa shared value⁵⁵⁸ – även om de vände sig från det reaktiva med en klar önskan om verklig förändring. Eller som Power uttryckte det: De faror, verkliga eller retoriska, historiska eller framtida, som människor upplever att lurar lite varstans gör att företagens riskhantering kan ses som en reaktiv åtgärd. Hur företagen svarar på intressenternas krav är kontextbundet och beroende av förståelsen av kontroll, accountability och ansvar.⁵⁵⁹ Även om Juutinen delvis problematiserar denna tendens gör PwC, som kunskapsbärande konsult, genom sin uppmaning att kartlägga såväl möjligheter som risker att risk fortsätter att växa som giltig kategori inom CR. När omvärlden efterfrågar eliminering av osäkerhet ger det genklang i företagens rapportering. Att rapportera ansvar genom riskterminologi är därför också en trend som synliggör något som Power⁵⁶⁰ framhåller att troligtvis redan varit en del av det framgångsrika företags verksamhet.

Eftersom företagen genom den rapporterade bilden av sig själva kontrollerar förhållandet till intressenterna⁵⁶¹ har det varit avgörande att en specifik grupp intressenter – investerare – i allt högre utsträckning efterfrågat riskrapportering. Genom ansvarsrapporteringen kan företagens förmåga att skapa och behålla värde över tid analyseras. De ESG-faktorer som följs upp av investerarna är därför de, som kan kopplas till såväl företags värdeskapande som riskhantering och framtida affärsmöjligheter.⁵⁶² Förklaringen därtill är enligt Juutinen naturlig, investerarna vill försäkra sig om att placeringens värde kommer att utvecklas på ett

⁵⁵⁶ Power, 31.

⁵⁵⁷ PwC (2014), 4–5.

⁵⁵⁸ Porter & Kramer (2006), 89.

⁵⁵⁹ Power, 37–39.

⁵⁶⁰ Power, 39.

⁵⁶¹ Cho, Laine, Roberts & Rodrigue (2016).

⁵⁶² PwC (2016), 8.

fördelaktigt sätt. Genom att känna till riskerna kan portföljen förvaltas väl.⁵⁶³ I förståelsen av detta bör även hållas i åtanke att den som förvaltar placeringar har en egen agenda och egna risker, såväl ekonomiska som politiska, att bevaka och hantera. I ekonomisk kontext har risk av tradition främst beskrivits genom termerna volatilitet och förväntat (ekonomiskt) utfall⁵⁶⁴ och traditionen ser inte ut att förpassas, utan antar ständigt nya skepnader. Här anspelas alltså inte på idén om social inverkan, utan fokus ligger stadigt på eliminering av risker.

När det nya 3a kapitlet träder i kraft har rapporteringen av risk tydligare befäst sin position inom CR eftersom risk i juridisk mening är en del av praktiken för företagsansvar. Sammantaget är riskretoriken starkt närvarande i sättet man talar om företagsansvar. Men riskretoriken har även föregått praktiken. I förarbetet till bokföringslagens 3a kapitel återfinns risk som en tydlig kategori; rapporteringen kan gynna företagets finansiering när riskhantering och affärsmöjligheter avspeglar sig i företagets värdeskapande.⁵⁶⁵ I propositionen omnämns ”väsentliga risker i företagets verksamhet” och att den bokföringsskyldige ska redogöra för hur riskerna hanteras.⁵⁶⁶ Tanken om väsentlighet är tydlig, och sedan tidigare en uttalad princip vid upprättande av bokslut⁵⁶⁷, men nämns inte i den slutgiltiga lagtexten. Enligt propositionen har den samma dock, intressant nog, inga kända konsekvenser för miljön eftersom företagen redan före direktivets införlivande rapporterar sina nyckeltal med anknytning till miljökonsekvenser med stöd av bokföringslagen.⁵⁶⁸ De centrala riskerna, alltså de väsentliga, är de som ifall de förverkligas skadar verksamheten.⁵⁶⁹ I propositionen konstateras, att det även förutsätts att riskerna sannolikt ska ha skadliga konsekvenser.⁵⁷⁰ En risk, ordet risk, är i sig något som är negativt laddat, en fara.⁵⁷¹ Enligt språkets koder är det därför omöjligt för en risk att föra med sig något gott ifall den realiserar. En risk är alltså per definition en chans fram tills dess att konsekvenserna *sannolikt* är skadliga. I förarbetet konstateras dessutom, att riskidentifieringen är en fortlöpande verksamhet och den ska beakta hur förändringar i

⁵⁶³ PwC (2016), 5.

⁵⁶⁴ Power, 14.

⁵⁶⁵ RP 208/2016 rd, 4.1.2.

⁵⁶⁶ RP 208/2016 rd, Detaljmotivering.

⁵⁶⁷ BFL 3 kap. 2–2a §.

⁵⁶⁸ RP 208/2016 rd, 4.3.

⁵⁶⁹ Arbets- och näringsministeriet, yttrande till ekonomiutskottet.

⁵⁷⁰ RP 208/2016 rd, Detaljmotivering.

⁵⁷¹ Svenska Akademiens ordböcker. SO: Risk; möjlighet till negativ utveckling eller negativt resultat. Enligt SAOL är risk dessutom ofta definierat som ”ofta ekon.”.

omvärlden påverkar företagets verksamhet⁵⁷². Enligt förarbetet är det denna riskidentifiering som bör ligga till grund för de beskrivningar som ingår i den icke-finansiella rapporten; både den beskrivning av verksamhetsprinciper⁵⁷³ och den beskrivning av viktiga risker som anknyter till företagsansvarsfrågor och som sannolikt skadar den bokföringsskyldiges verksamhet om de realiserar⁵⁷⁴. Både i förarbetet och i den slutgiltiga lagtexten är det tydligt att fokus ligger på de risker som skadar företagets verksamhet, inte på de risker som företaget genom verksamheten potentiellt utsätter sin omgivning för. Talordningen utgår alltså ifrån att det är risker för företagets fortlevnad, möjlighet att bedriva verksamhet och bereda vinst som står på spel, inte risker för dess omgivning eller konsekvenser av verksamheten.

Som så många gånger tidigare avviker Finnwatchs yttrande från denna talordning. Risk är för Finnwatch förknippat med företagets verksamhet och dess inverkan på miljö, samhälle och mänskliga rättigheter – inte risker för företagets verksamhet eller samhällets bild av företaget. Följaktligen är rapporteringens syfte därmed att informera företagets intressenter om företagets verksamhet, så att de även kan följa och bedöma verksamhetens eventuellt negativa inverkan. Företagets storlek är heller inte avgörande för dess inverkan på det omkringliggande samhället, utan det avgörs främst på basis av bransch och typ av verksamhet. Även här återfinns mänskliga rättigheter, dvs. en del av värdekedjan, som brännpunkten i riskdebatten. Finnwatch lyfter som en av få aktörer⁵⁷⁵ upp de mänskliga rättigheterna som en central del av företagsansvaret, och motiverar sin ståndpunkt med hjälp av, som de själva uttrycker det, universella uppfattningar kring vad företagets ansvar innebär med FN:s deklaration om mänskliga rättigheter som utgångspunkt.⁵⁷⁶ Medan detta utgör Finnwatchs topos – arbete för mänskliga rättigheter för att *arbeta för mänskliga rättigheter* – har det, som ovan redogjorts för, i debatten främst talats om värdekedjan som en risk, som något som bör hanteras som en sekundär risk. Även här bygger man i reservationen till ekonomiutskottets betänkande⁵⁷⁷ på Finnwatchs tanke, där man poängterar de stora bolagens

⁵⁷² RP 208/2016 rd, Detaljmotivering.

⁵⁷³ BFL 3a kap. 2 § 2 mom., 2 punkten.

⁵⁷⁴ BFL 3a kap. 2 § 2 mom., 4 punkten.

⁵⁷⁵ Inrikesministeriet (Polisavdelningen), yttrande till arbets- och näringsministeriet.

⁵⁷⁶ Finnwatch, yttrande till arbets- och näringsministeriet.

⁵⁷⁷ EkUB 33/2016 rd, 14.

ansvar att riskbedöma och kartlägga värdekedjan med tanke på konsekvenserna av företagsverksamheten. Det som ska fördelas och bedömas är inte risken, utan ansvaret.

Sammantaget är frågan om företagsansvarets risker delvis ny i det finländska juridiska landskapet. I direktivet är risk för företags inverkan på sin omgivning och hållbar utveckling dessutom starkare närvarande än i förarbetet till bokföringslagens 3a kapitel. Hållbarhet som uttalad målsättning återfinns dock varken i den slutgiltiga artikel 19a i direktivet eller, följaktligen, kapitel 3a. Ifall tanken hade återfunnits i den slutgiltiga artikeln respektive det slutgiltiga kapitlet hade det delvis varit ett nytt juridiskt utgångsläge för företagen, eftersom hållbarhet då hade lyfts upp som en målsättning vid sidan av syftet att bereda vinst åt aktieägarna.⁵⁷⁸ Men, eftersom den rådande diskursen om företags vinstmaximering omöjliggör detta krav är det alltså inget som kan sägas rakt ut. Talordningen om vinstmaximering överordnas talordningen om hållbarhet och den risk som främst bör hanteras är inte den primära, utan den sekundära. För att upprätthålla ordningen inom ekonomin och mellan strukturerna för vinstmaximering och hållbarhet är risken konstruerad ur företags, entreprenörens⁵⁷⁹, synvinkel snarare än ur samhällets eller naturens. Det gör dock inte risken desto mindre verklig, utan den bör hanteras för att trygga företags överlevnad. De facto kunde sägas, att riskhanteringen som syftar till företags fortlevnad blivit en så stor del av företagsansvaret eftersom dess positivistiskt grundade topos gynnas av CCC. Riskdiskursen blir framgångsrik eftersom den får institutionellt stöd tack vare sin koppling till positivismen. Att beskriva och rapportera risker kan lösa det problem företagen upplever att existerar i en allt osäkrare värld. Riskhanteringen blir över tid mera formaliserad⁵⁸⁰ och därmed blir dess position inom CR allt mindre ifrågasatt. Riskkategorin är alltså kanske på väg att institutionaliseras inom företagsansvarsdiskursen.

Även om riskhanteringen i den finska kontexten främst kommit att handla om den sekundära risken och främst med fokus på hur den kan komma att påverka företaget negativt alternativt haft ekonomisk vinning som förtecken är det inte hela sanningen. Deanne Sullivan, som jobbar som konsult inom företagsetik och riskhantering, konstaterade redan 2014, att grunden till, eller den största risken, att företag drabbas av skandaler är girighet.⁵⁸¹ Här återfinns alltså

⁵⁷⁸ ABL 1 kap. 5 §.

⁵⁷⁹ Virtanen.

⁵⁸⁰ Seal, 96,

⁵⁸¹ Kivelä (2014), 26.

även, om än i mindre utsträckning, en riskkategori som bryter med tanken om att risk är något som bör hanteras för att vinstmaximera, eller åtminstone garantera företagets överlevnad genom legitimering av verksamheten. Även om rapporteringen av riskhantering i propositionen är tätt sammankopplad med värdeskapande⁵⁸² har även vissa aktörer i den finska kontexten tagit fasta på direktivets strävan till verklig förändring. En motkraft till den ovan nämnda institutionaliseringen kan ses när PwC 2017 framhåller, att företagen behöver förbereda sig på att rapportera om miljörisker. Man framhåller visserligen (fortsättningsvis), att det delvis handlar om hur dessa påverkar företaget, framför allt i form av finansiella risker och långsiktiga utmaningar i förhållande till klimatförändringar. Men delvis handlar det också om hur företagens verksamhet påverkar miljön. Man rör sig alltså i riktning mot mindre rapportering av finansiell inverkan till förmån för rapportering av utsläpp. Allt fler företag som rapporterar sina koldioxidutsläpp gör det därtill i större utsträckning enligt erkända standarder.⁵⁸³ FIBS rekommenderar också, att företagen fäster större uppmärksamhet vid de mänskliga rättigheterna och hur de kan påverka det egna företagets verksamhet. Även om det därmed är med fokus på företaget, inte på de mänskliga rättigheterna, fortsätter man med rekommendationen för hur värdekedjan kan hanteras i ett annat tonläge. Det bästa sättet att hantera företagsansvar inom värdekedjan är att dra nytta av och använda systematisk utbildning, nätverkande och lära sig av så kallade ”best practises” och lösningar som utvecklats av andra.⁵⁸⁴ Det andas effektivitet, men för även resonemanget vidare till den sista kategorin, nämligen hållbar utveckling.

4.6 Hållbar utveckling

Trots att termerna hållbar utveckling och företagsansvar ibland likställs med varandra har jag inom de hittills presenterade kategorierna kunnat visa på något annat. Om det vore så, skulle hållbar utveckling vara en av grundtankarna inom hela det diskursiva fältet. I själva verket har hållbar utveckling inom en stor del av den terminologi, de kategorier som lyfts upp för att beskriva företagsansvar lyst med sin frånvaro. Hållbar utveckling i bemärkelsen en bättre framtid, en renare miljö, bevarad natur, biologisk mångfald eller friskare och friare

⁵⁸² RP 208/2016 rd, 4.1.2.

⁵⁸³ PwC (2017), 6, 10–11.

⁵⁸⁴ FIBS (2017).

människa⁵⁸⁵ är inte institutionaliserad i talet om företagsansvar. Även om företagsansvar idag ses som en självklar del av företagets verksamhet, åtminstone vad gäller rapporteringen, är hållbar utveckling det inte⁵⁸⁶. Laine framhåller också, att vissa går så långt i detta resonemang att de menar att fokus delvis har förflyttats från hållbarhet för planeten till hållbarhet för samhället i bemärkelsen att företaget ska bevaras genom tillväxtmöjligheter⁵⁸⁷.

Hållbar utveckling – hållbarhet för planeten – är dock en fortsatt del av samtalet kring företagsansvar. På arbets- och näringsministeriets sida står att läsa att:

De finländska företagen har alla förutsättningar för att bli bland de bästa i världen när det gäller samhällsansvar. Vi har långa traditioner av att noggrant följa arbets-, arbetarskydds- och miljölagstiftningen och vi lever i ett demokratiskt samhälle, där var och en har yttrandefrihet. Vi respekterar mänskliga rättigheter och arbetar starkt för att förhindra korruption och mutor. Allt detta är möjligt att göra till en konkurrensfördel på den globala marknaden.⁵⁸⁸

Visserligen åsyftas här, än en gång, att företagen genom sina strävanden ska ha en konkurrensfördel på den globala marknaden. Man får inte glömma bort, att bland FN:s 17 mål för global hållbarhet återfinns även ekonomisk hållbarhet. Företagen kan omöjligt bidra till utvecklingen ifall de inte kan bedriva verksamhet. Frågan är alltså hur denna verksamhet ska bedrivas, inte om den ska bedrivas. Vidare fortsätter arbets- och näringsministeriet med att konstatera att:

De ovan beskrivna sakerna är också en del av samhällsansvarspolitikerna som bygger på uppfattningen att samhällsansvar innebär beaktande av de egna samhälleliga konsekvenserna. Samhällsansvarets teman kan således variera från respekterande av arbetslivets rättigheter till integritetsskydd, från bekämpning av korruption till markanvändarfrågor. [...] ⁵⁸⁹

Företaget bör alltså i sin verksamhet beakta sin omgivning och hur denna beaktas varierar på basis av hur den ser ut. Detta topos har uppenbarligen dock inte varit det som arbets- och

⁵⁸⁵ Förenta Nationerna.

⁵⁸⁶ Laine (2005).

⁵⁸⁷ Laine (2009a), 16–17, 29, 44: Hänvisning bl.a. till Banerjee, S.B. (2003), "Who sustains whose development? Sustainable development and the reinvention of nature"; Byrch m.fl. (2007), "Sustainable 'what'? A cognitive approach to understanding sustainable development".

⁵⁸⁸ Arbets- och näringsministeriet.

⁵⁸⁹ Arbets- och näringsministeriet. Citatet avslutas med hänvisning till offentlig sektor: "[...] Samhällsansvaret berör inte endast företag utan den offentliga sektorn bär också sitt samhällsansvar exempelvis genom ansvarsfulla offentliga upphandlingar."

näringsministeriet använt som utgångspunkt vid beredningen av regeringens proposition. Diskurser är inte alltid synliga, och även om text alltid har en mening, är vi inte alltid fullt medvetna om vilken aktion det kan resultera i. Eller som Hellspong uttryckte det: ”Eftersom topos bli till diskursivt, så förändras de också diskursivt. När någon tar dem i anspråk gör hon också ett avtryck i dem. I vissa fall kan det avtrycket bli mycket djupt, [...] något som ändrar det för gott.”⁵⁹⁰ Vem vet hur yttrandena hade sett ut ifall detta varit utgångsläget? Å andra sidan är Finland en del av en större kontext, och som ovan konstaterades, har talordningen kring hållbarhet generellt sett skiftat. Kanske är det exakt detta som skett; avtrycket av ekonomins ovilja, åtminstone i västvärldens industrialiserade sfär⁵⁹¹ med dess kulturgemenskap⁵⁹², att göra avkall på tillväxt och vinst har förändrat tanken om hållbarhet och därmed företagets ansvar för gott. De tidiga filantropiska idéerna om rättvisa har glömts.

Hållbar utveckling inbegriper en tidsmässig rörelse i riktning framåt⁵⁹³, dvs. det är något man har en vision om inför framtiden. Inom diskursen talar man därmed om att *uppnå* hållbar utveckling – även om det lika gärna kan uttryckas med andra ord – poängen är, att det handlar om något som komma skall, om futurum. På olika sätt återkommer alltså tanken om en annorlunda framtid, en framtid där hållbarhet på olika sätt ingår. En samhällelig konsekvens av ansvarsrapporteringen är att företagens verksamhet på lång sikt ska utvecklas mer hållbart.⁵⁹⁴ Företagsledarna ser, som tidigare nämnt, att företagsansvarets betydelse kommer att öka i framtiden.⁵⁹⁵ Att verka för hållbarhet kan bli en konkurrensfördel⁵⁹⁶ och när företagen lär av varandra kan de bli mera framgångsrika.⁵⁹⁷ En etisk företagskultur är något som skapas över tid⁵⁹⁸ och hållbar utveckling kan uppnås om företagen förmår se hur

⁵⁹⁰ Hellspong, 3.

⁵⁹¹ Kivelä (2013), 32–33.

⁵⁹² Hellspong, 5.

⁵⁹³ Detta återspeglar visserligen en västerländsk förståelse av tid som linjär framom en cirkulär tidsuppfattning, som är vanligt i vissa andra kulturer. Även om man idag också i allt större utsträckning talar om cirkulär ekonomi inom arbetet för hållbar utveckling är det inget jag kommer att fördjupa mig i eftersom cirkulär ekonomi inte synliggörs inom det diskursiva fält jag undersökt. För den som vill fördjupa sig i cirkulär ekonomi kan jag rekommendera t.ex. ”The Circular Economy: An Interdisciplinary Exploration of the Concept and Application in a Global Context” (2015) av Alan Murray, Keith Skene och Kathryn Haynes (Ingår i *Journal of Business Ethics*, 2017 vol. 140(3), 369–380) eller ”Towards circular economy implementation: a comprehensive review in context of manufacturing industry” (2015) av Michael Lieder och Amir Rashid (Ingår i *Journal of Cleaner Production*, vol. 115(1), 36–51).

⁵⁹⁴ RP 208/2016 rd, 4.4.

⁵⁹⁵ FIBS (2017).

⁵⁹⁶ Kivelä, (2017b).

⁵⁹⁷ FIBS, (2017).

⁵⁹⁸ Storekovius, 43.

hantering av risker syns i omsättningen.⁵⁹⁹ I takt med att rapporteringen ökar, och ledningen medvetandegörs om sitt ansvar för den, kanske steget mot ett nytt sätt att se på företags ansvar inte är så långt borta⁶⁰⁰. Allt detta vittnar om att hållbar utveckling är något som sker i framtiden. Denna tendens kan också tydligt ses i det som är Finlands strategi för 2050⁶⁰¹ – en horisont som sträcker sig långt in i framtiden. Kanske är det också ett av problemen, att framtiden känns avlägsen, medan nu är nu. Det faktum att den ekonomiska recessionen påverkade företagsledningarnas inställning till hållbarhet negativt vittnar om denna tendens⁶⁰².

EU-direktivet har, även om det kunde ha varit starkare förpliktigande⁶⁰³, ändå lyft frågan om hållbar utveckling. I direktivet konstateras, att tillhandahållandet av icke-finansiell information är grundläggande för att skapa förändring i riktning mot en hållbar global ekonomi.⁶⁰⁴ Även om den frivilliga ansvarsrapporteringen har ökat stadigt⁶⁰⁵, är lagändringen ändå av stor betydelse, eftersom den för första gången förpliktigar stora företag att rapportera om företagsansvar. I förarbetet till bokföringslagens 3a kapitel förekommer därmed hänvisningar till hållbarhet, även om denna kategori – på samma sätt som inom diskursen i stort – inte är lika tydligt framträdande som t.ex. effektivitet, risk och vinstmaximering och därtill svagare i finsk kontext än i direktivet. Finnwatch ger förslag, som argumenteras för med hjälp av retorik, argument och hänvisningar som stöder deras egen uppfattning, på hur man anser att lagen bör utformas för att rapporteringen på ett effektivt sätt ska uppfylla sitt syfte. Syftet för Finnwatch är, till skillnad från många andra aktörers synsätt, att öka transparensen i verksamheten och främja samhälls- och företagsansvarsutvecklingen.⁶⁰⁶ Finnwatch utgår i från en diskurs där hållbar utveckling utgör kärnan och är antingen blinda för det – eller troligare – medvetna om det och vill åstadkomma en förskjutning i diskursen genom att påverka det topos som är allmänt vedertaget för hållbar utveckling. Man är, till skillnad från många andra aktörer, införstådd med att företags verksamhet har en inverkan på dess kontext och i sitt yttrande till ekonomiutskottet noterar Finnwatch, att deras tidigare

⁵⁹⁹ PwC (2016), 12.

⁶⁰⁰ PwC (2017).

⁶⁰¹ Miljöministeriet (2013).

⁶⁰² FIBS (2015).

⁶⁰³ Kinderman.

⁶⁰⁴ Europaparlamentet och rådets direktiv 2014/95/EU.

⁶⁰⁵ RP 208/2016 rd, 2.3.

⁶⁰⁶ Finnwatch, yttrande till arbets- och näringsministeriet.

yttrande till arbets- och näringsministeriet vad gäller synen på hållbar utveckling inte har beaktats.⁶⁰⁷

På samma sätt som med <IR>, presenteras direktivet också relativt omgående i *Balanssi*. Det nya direktivet går igenom med bokföringslagen som utgångspunkt, men man betonar att den icke-finansiella rapporten är ett uttryck för det ökade engagemang intressenterna visar för informationen.⁶⁰⁸ I diskussionen konstaterades redan 2013 att investerarna allt oftare efterfrågat alternativ för att främja finansiellt och socialt välbefinnande, skydda naturen och skapa hållbar utveckling⁶⁰⁹. Silvola och Westman lyfte även i sin undersökning vilka företag som bäst uppnådde sina hållbarhetsmålsättningar.⁶¹⁰ Att utvecklingen går långsamt, och att den hållbara framtiden upplevs vara distanserad, kan kanske även kopplas till att företagsansvaret upplevs vara svårt att mäta. År 2014 kunde FIBS rapportera, att 46 % av företagen såg företagsansvar som utgångspunkten i sin verksamhet, men ändå var det bara 20 % som ansåg att aktiviteterna hade en signifikant inverkan på samhället.⁶¹¹ Sedan dess har dock kunnat konstateras, att CR-initiativen och processerna ökat i såväl omfång som antal. Det är enligt Tanner en kombination av det förändrade samhället och det faktum att tekniken tillåter företagen att följa upp andra aspekter än de traditionella⁶¹², dvs. kvantifiera nya områden. Företagen kommer enligt PwC troligtvis att förändra sin verksamhet med utgångspunkt i denna förändrade kontext.⁶¹³ Att företagen själva är en del av denna förändringsprocess är dock inget som verkar uppenbart för PwC. Men, att uppmärksamma förändringen kan leda till hållbar verksamhet och också till nya affärsmöjligheter. Även om man talar om risker och jag ovan beskrivit hur den sekundära risken för många företag är den viktigaste, framhåller PwC ändå också, att riskhanteringen hjälper företagen att förstå var verksamheten utgör ett hinder eller en utmaning i förhållande till hållbar utveckling⁶¹⁴.

I Finland uppmärksammas även de avgörande stegen som globalt sett tagits i hållbarhetens tecken – Parisavtalet, EU:s 2030 mål, FN:s mål för hållbar utveckling och även andra, för det

⁶⁰⁷ Finnwatch, yttrandet till ekonomiutskottet.

⁶⁰⁸ Winqvist-Ilkka & Kavaljer, 15.

⁶⁰⁹ Kivelä (2013), 30.

⁶¹⁰ Silvola & Westman, 42–43.

⁶¹¹ FIBS (2014).

⁶¹² Tanner, 34.

⁶¹³ PwC (2016).

⁶¹⁴ PwC (2016), 12.

egna företags bransch betydande ramverk och sätt att rapportera. Att rikta uppmärksamhet mot den utveckling som sker är visserligen legitimerande, men vittar även om att vissa företag mycket riktigt ser potential i arbetet. Bland annat kan nämnas att 2016 hade åtta företag börjat sätta upp målsättningar för sina utsläpp enligt den internationella Science Based Target Initiative, som bygger på Parisavtalets målsättning om att begränsa den globala uppvärmningen till två grader.⁶¹⁵ Det finns även finska företag som berörs av det brittiska Modern Slavery Act, som behandlar mänskliga rättigheter och trafficking⁶¹⁶.⁶¹⁷ Att företagen har en nyckelposition i FN:s globala mål för hållbar utveckling har inte gått obemärkt förbi, utan noteras av såväl PwC som FIBS. Samtidigt poängteras på ett normerande sätt, att de även på ett förträffligt sätt erbjuder ett verktyg för företagen att integrera hållbar utveckling i sin affärsstrategi och därmed hjälper företagen att rapportera prestationerna. Genom en bättre förståelse för omvärlden kan företagen hitta nya möjligheter att stödja den hållbara utvecklingen och förädla den till affärsverksamhet, som i sin tur främjar den hållbara utvecklingen.⁶¹⁸ Detta kan även skapa mervärde för såväl aktieägare som andra intressenter.⁶¹⁹ Shared value är alltså också något som *kan uppnås* i framtiden. Även om företagen ännu, till största del, inte har beskrivit inverkan av varken Parisavtalets eller t.ex. EU:s 2030 mål på verksamheten förutsätter PwC, att de två kommer att spela en roll i framtida långsiktiga målsättningar för hållbar utveckling. PwC kan även sägas guida företagen i riktning mot fördelaktiga ramverk; ett som rekommenderas, men som ännu inte vunnit mark är rekommendationer utgivna av the Task Force on Climate-related Financial Disclosures. Visserligen utgår rekommendationen ifrån samma grundtanke om att företagen ska utvärdera strategi, risker och möjligheter och signifikanta investeringar, men med den skillnaden, att det hela görs med den tvågradiga målsättningen som utgångsläge.⁶²⁰

Sammantaget blir kategorin hållbar utveckling något som syns, men ändå inte. För vissa aktörer, främst Finnwatch, är hållbar utveckling klart närvarande och fyller ett syfte att förändra den framtida utvecklingen⁶²¹. Det samma gäller delvis även för PwC och FIBS, som

⁶¹⁵ PwC (2017), 11.

⁶¹⁶ Carrots & Sticks.

⁶¹⁷ PwC (2017), 14.

⁶¹⁸ PwC (2016), 4–5, 12.

⁶¹⁹ FIBS (2017).

⁶²⁰ PwC (2017), 10–11.

⁶²¹ Finnwatch.

genom stundtals normerande konstateranden lyfter hållbar utveckling som en möjlighet för företagen. Om hållbarhet främst handlar om reaktiv och förbättrad rapportering ser företagen inte den potential Juutinen ser i hållbarhet som värde.⁶²² För andra är hållbar utveckling antingen en icke-fråga eller något som kan leda till nya affärsmöjligheter. Att tala om hållbar utveckling är legitimerande, men vad denna hållbarhet består av är allt annat än klart. Faktum är, att tendensen att likställa hållbar utveckling med företagets fortlevnad lyser starkare än något annat, precis som Laine påpekade. Pianezzi och Cinquini framhåller att hållbarhet är ett brådskande ärende, och en utmaning för företagen, vilket jag även kunnat visa på. För att hållbarhetsredovisningens topos ska aktualiseras behövs nya metoder, som överträffar frivillig social rapportering, utvecklas.⁶²³ Riskhanteringen kan delvis konstateras vara en ny metod, men knappast den utveckling Pianezzi och Cinquini efterfrågar.

5 Sammanfattning och diskussion

Genom att studera de kategorier som synliggörs i förarbetet till bokföringslagens 3a kapitel, i *Balanssi*, *Valta & Vastuu* samt i PwC:s och FIBS undersökningar har jag fäst uppmärksamhet vid förståelsen av företagets ansvar. Denna förståelse har jag studerat utgående ifrån en kontext bestående av såväl historiska som nutida strömningar genom en fallstudie som tidsmässigt begränsats till åren 2013–2017, när företagsansvar aktualiserats genom förändringar i den juridiska kontexten. I denna avhandling har jag således studerat företagets ansvar såsom det framkommer i mina källor och speglat detta mot den givna kontexten. Diskursanalys handlar om att hitta strukturer och utifrån de texter som inkluderats i fallstudien har jag skapat en bild av vad som ryms inom talordningen för företagets ansvar. Den bild som framträder är mångfasetterad och inte alltid sammanhållen. Jag vill de facto påstå att det finns flera olika samtida diskurser eller diskursiva fält som gör anspråk på företagets ansvar. Det finns, för att följa Hopwood, olika förståelser av hur företagsansvaret och rapporteringen kan nå sin fulla potential och vad denna, om än föränderliga, potential är.

⁶²² PwC (2017), 5.

⁶²³ Pianezzi & Cinquini.

Tidigare forskning har främst undersökt företagsansvar med hjälp av kvantitativa metoder för att svara på t.ex. vilka företag som väljer att hållbarhetsrapportera och varför samt vilka tänkbara för- eller nackdelar detta kan tänkas ge. Under senare år har det även vuxit fram en typ av studier som granskar redovisningen ur ett samhällsvetenskapligt perspektiv. Min egen avhandling sällar sig till denna skara och belyser hur språk och makt sammankopplas i konstruktionen av företagsansvar. Genom valet av diskursanalys utgår jag också ifrån att det fenomen jag studerar, alltså företagsansvar, är konstruerat och fokuserar i min studie på hur det är konstruerat. Genom tidigare forskningsresultat har man kunnat peka på tankar om transparens och godhet men även en ovilja till verklig förändring – något som även blir tydligt i min egen studie när jag presenterar de kategorier som blir gällande samt vilka konsekvenser det medför. Diskurser är ett tillfälligt resultat av samtidens makt–kunskaps-förhållande och i en mångfasetterad värld, där kunskapssamhället ger nya grupper utrymme vid sidan av den traditionella samhällsordningen är det naturligt att det uppstår grupperingar med väsensskilda förståelser av ett specifikt fenomen.

Den första delen av min frågeställning fokuserade de kategorier som framträder i materialet. Genom den hermeneutiska processen utkristalliserades kategorierna legitimitet, effektivitet, värdeskapande, risk och slutligen hållbarhet. Kategorierna är varken statiska eller åtskilda, det ligger inte i diskursens natur att vara oföränderlig. Istället tangerar kategorierna varandra på flera olika punkter och belyser varandra med samförstånd eller avvikelse genom det komplexa ramverk som kommit att bli företagsansvar. Likt tidigare studier har jag kunnat peka på att kategorin legitimitet är starkt närvarande och att långsiktighet är grunden till förtroende. Företagen återspeglar gärna samtidens strömningar men är relativt återhållsamma vad gäller djupare beskrivningar – företagsansvar är reaktivt snarare än proaktivt och blir en form av ansvarstalande framom ansvarstagande. Genom att i rapporteringen använda sig av en retorik som återspeglar samtida förståelser av vad företaget bör tala om, såsom hållbarhet, riskhantering och olika typer av kapital legitimerar företagen sin existens. Bilden av företaget erbjuder företagen en möjlighet att kontrollera förhållandet till omgivningen och andra aktörer, såsom PwC, FIBS och även *Balanssi*, är inte sena att understryka och framhäva vad företagen bör rapportera om för att återspegla sin samtid i form av idéer såsom skatteavtryck, mänskliga rättigheter och företeelser såsom Parisavtalet eller <IR>.

Företagsansvar är något som företagen bör hantera genom kommunikation med hjälp av en för samtiden bekant terminologi, främst med hjälp av riskretorik. I en finsk kontext framträder den sekundära risken mera tydligt än den primära, även om den primära inte är osynlig. Hanteringen bör vara effektiv, gärna i form av undvikta onödiga kostnader, och den framväxande interna kontrollmiljön med olika kontrollfunktioner erbjuder företagen rationella lösningar genom kvantifiering, ordning och effektiv övervakning. Resultatet bör grundligt rapporteras, allt i enlighet med den kulturella förståelsen av hur företagsansvaret bäst hanteras. Det finns tidigare studier som visar på att de företag som lyckas bäst med CR är de som har en integrerad, övergripande strategi⁶²⁴, dvs. de som lyckats effektivisera företagsansvaret för att skapa eftersträvarvärda resultat för det enskilda företaget. En särskild typ av intressent blir därmed också extra viktig, nämligen investeraren. De företag som satsar på företagsansvar gör det uppenbarligen för att fånga investerarens intresse och därigenom tillvarata affärsmöjligheter för att trygga en hållbar tillväxt och bevarat värde.

Kategorin värdeskapande är bred, men även splittrad. Även om olika typer av kapital med <IR> som bas diskuterats är det mest framträdande ändå det finansiella. Vinstmaximeringens hegemoniska ställning står som stark kontrast till ansvarstagandet, men återfinns även inom CR, där ansvaret och rapporteringen är ett medel för målet att vinstmaximera. Trots att t.ex. GRI, vars ramverk på många sätt är normbildande, använder ett brett spektrum av indikationer eftersom det finns aspekter av hållbarhet som inte låter sig kvantifieras är det just detta som i den bredare förståelsen av företagsansvar håller på att ske. Företagsansvar bör allt oftare kunna kvantifieras och mätas. Hur ska det annars hanteras i en komplex värld?

I tidigare forskning inom företagsansvar har risk som kategori och riskhantering inte lyfts på samma sätt som jag kunnat göra i denna studie. Det är kanske föga förvånande att riskhantering kommit att bli en del av företagsansvaret eftersom de nya riskkategorierna som bör hanteras blir allt tydligare inom alla delar av samhället. Risk management of everything har spridit sig och håller på att bli en vedertagen del av det diskursiva fält som omger talet om företagsansvar. Det finns en stark samhällslig efterfrågan på accountability, och förtroendekapitalet måste värnas genom noggrant utvalda strategier. Riskhanteringen kan kanske delvis ses som en utvecklad effektivitetssträvan och tillåter företagen att närma sig

⁶²⁴ Leonhard & Rangan.

CR genom en bekant verklighet, nämligen den positivistiska, som därmed favoriseras av CCC. När företagets identitet ifrågasätts ur nya perspektiv och överlevnaden står på spel skapas nya processer för att svara på krav i en föränderlig omgivning. Risk förefaller därmed vara en extra gynnsam kategori inom just företagsansvar eftersom dess positivistiska drag och tydliga koppling till värdeskapande, med mätbarhet och effektivitet som förtecken, underlättar CR:s assimilation i den rådande förståelsen av företagets ekonomiska verklighet. I kombination med den legitimerande effekt riskhantering som talordning har i en samtid som vill eliminera osäkerhet är risk kategorin framom andra vad gäller företagens möjligheter att tala om hållbarhet utan att förändra företagets verksamhet i praktiken. Om riskhanteringen institutionaliseras som sann kan man göra sig kvitt det obekväma i hållbar utveckling.

Även om hållbarhet i tiderna varit en del av definitionen av företagsansvar, och fortfarande är det, har det i förståelsen av företagsansvar skett en förskjutning på ett för hållbarheten ofördelaktigt sätt. Definitionen av företagsansvar återspeglas varken fullt ut i talordningen eller i företagsansvar som praktik. Den tendens Laine kunde peka på, dvs. att hållbarhet i allt större utsträckning har kommit att beteckna företagets förmåga till fortlevnad är tydlig i mitt material. Samtidigt är varken företagen eller andra aktörer som kan klassas som professionella inom redovisning villiga att helt distansera sig från den hållbarhet, vars idé är en bevarad planet eftersom det är denna diskurs som i samhällets ögon legitimerar företagets verksamhet. Ansvarstalandet knyter planetens hållbarhet till företagets ansvar som en bred kulturell förståelse och fungerar som en etikett för CR medan vinstmaximeringen, åtminstone på kort sikt, är det verkliga ansvarstagandet.

I beskrivningen av företagsansvar och hur man förhåller sig till det är det därmed möjligt att, på samma sätt som hos t.ex. Pianezzi och Cinquini, utläsa en viss form av diskrepans mellan de aktörer som kan sägas representera den finansiella, konventionella redovisningen och de som står för den sociala redovisningen. Uppdelningen är relativt långt den samma som i debatten om direktivet, dvs. företag och offentliga aktörer på ena sidan och intresseorganisationer och akademiker, eller konsulter och forskare, på andra sidan. Medan aktörer som representerar konventionell redovisning, som även sitter på en stor auktoritär makt, har tagit till sig riskhanteringen står den andra typen av aktör för en visserligen underlägsen och avvikande position, men med en stark vilja att visa på denna förskjutning i förståelsen av företagsansvar och även åstadkomma en "återförskjutning". Med en

problematisering av vad som menas med etik i förhållande till företagsansvar hade kanske en diskurs med ett större utrymme för hållbarhet varit möjlig. Nu är det dock relativt tydligt, att de som klassas som kapabla att uttala sig i fråga om den juridiska kontexten hämtar sin retorik från ett topos som är väsentligt avvikande från de generella definitioner som står att finna för att förklara vad som menas med företagsansvar.

Den andra delen av min frågeställning lyfte frågan om vad som förstås med kategorierna och hur de konstruerats. I kategoriserandet sammanlänkas och åtskiljs alltså de olika kategorierna. Kategorierna interagerar, men är också starkt kontextbundna. Vilken kategori som ges störst utrymme kan kopplas till aktörens position. De aktörer som befinner sig närmare den hegemoniska vinstmaximeringen är inte lika benägna att ifrågasätta den som de som befinner sig längre ifrån den – kanske på basis av hur synlig den är eller på basis av hur väl den överensstämmer med ens verklighet. Medan hållbarhet är en rörlig kategori är vinstmaximeringen stabil och relativt oförmögen till förändring, istället påverkar den övriga kategorier och antar nya skepnader för att kunna bevara en intakt kärna. Detta synliggörs kanske främst genom riskhanteringsens snabba institutionalisering inom det diskursiva fältet. Det är också värt att nämna, att företagsets hållbarhet är starkare närvarande i den finska diskussionen än i direktivet, där hållbarhet för planeten genom företagsansvar syns tydligare.

Oviljan att bryta med vinstmaximeringen syns inte endast i texterna, utan återspeglar sig även i vilka aktörer som ges utrymme att uttala sig. Inom det diskursiva fältet har jag identifierat flera grupper som gör anspråk på dessa positioner, men alla ges inte utrymme. Den diskursiva praktik där texter blir till, sprids och konsumeras har i mitt material främst synliggjorts genom förarbetet till bokföringslagen. CCC är ständigt närvarande, men i studien utkristalliseras maktförhållandet tydligast där det från offentlig sida för det första synliggörs vilka professionella som har tolkningsföreträde genom valet att bereda den icke-finansiella rapportens införlivning i det finska lagrummet hos arbets- och näringsministeriet och inte hos miljöministeriet. För det andra synliggörs förståelsen av professionalitet eller expertis även i vilka aktörer som hörts och vilka som ombetts yttra sig. Och för det tredje synliggörs förhållandet mellan kapabla och icke-kapabla aktörer när Finnwatchs syn på företagsansvar förbises. Finnwatch delar inte topos med övriga aktörer och även om topos är glidande är begreppen och förståelserna oförenliga. Finnwatch, som tydligt kommer från en annan

tradition än övriga aktörer, ser företagsansvarets potential att forma, inte endast återge, företagets verksamhet.

I talet om företagsansvar vilar diskurserna alltså på väldigt olika etiska antaganden men eftersom etiken sällan problematiseras är det kanske inte alltid synligt för alla aktörer. Vinstmaximering, genom effektivitet och riskhantering, förespråkas av de som talar med utgångspunkt i ett topos som bygger på konventionell redovisning medan hållbarhet och till viss del andra typer av värdeskapande utgör dess motpol. När företagets ansvar beskrivs med utgångspunkt i vinstmaximeringen förminskas företagets ansvar till något problematiskt och främmande eftersom det synliggör den hållbarhet som ifrågasätter status quo. Hållbarhet spelar alltså en speciell roll i mitt material. Den utgör en definition av företagsansvaret, med en förståelse om en hållbar framtid, men har ändå inte getts utrymme eller institutionaliserats, utan ifrågasätts. Hållbarhet som kategori är full av motsatser. Även om företagets fortlevnad betonas kan man inte låta bli att beröra hållbarhet eftersom det är en talordning som sin 'annorlundahet' till trots legitimerar affärsverksamheten. Hållbarhet lyfts inte sällan som "det etiskt riktiga", men vad denna etik består av förblir outtalat och utgör istället ett retoriskt grepp. Det som ytterligare försvårar denna situation i en finsk kontext är att motståndet mot vinstmaximeringens hegemoni står att finnas utanför det traditionellt professionella fältet med rötter i en bredare hållbarhetsdiskurs än den som står att finna inom företagsansvar.

Den sista delen av min frågeställning efterlyser diskursen 'företagsansvar', men jag vill påstå att det inte finns en diskurs, utan flera konkurrerande förståelser av företagsansvar. Trots att kategorierna interagerar karaktäriseras det diskursiva fältet av en spricka mellan å ena sidan status quo, business as usual och vinstmaximering och å andra sidan hållbarhet och en oro inför framtiden, som inte kan stillas av den typ av riskhantering företagen ägnar sig åt. Samtidigt utmålas framtiden som ljus, för det är ju då som verksamheten ska ha blivit hållbar. Företagsansvar diskuteras av flera olika grupper och samhällsaktörer och deras inbördes maktförhållande är varken tydligt eller självklart utan är kontextbundet. Makt-kunskapsförhållandet ser olika ut beroende på kontext och även när samtal förs "över gränserna" saknas konsensus. Så länge denna spricka består kan ingen enhetlig diskurs framträda, inte ens för den som letar efter den. Det är heller inte min avsikt. Men denna verklighet innebär att aktörerna, åtminstone i denna kontext, inte kan enas om vad som kan klassas som sant och gott eftersom deras respektive topos omöjliggör en ömsesidig förståelse.

Även om företagsansvar alltså ger sken av att handla om hållbar utveckling där företagen förväntas skapa lösningar både på lokal och global nivå talar de som ges tolkningsföreträde inom CCC om en annan typ av hållbarhet i förståelsen av företagsansvar. Trots att det på en generell nivå talas om att företagets roll skiftat från att endast syfta till vinstmaximering har detta tal inte medfört någon egentlig förskjutning i den del av det diskursiva fältet som i juridisk mening ges tolkningsföreträde. Tanken om att företagets verksamhet inte endast ska gynna företaget legitimerar en praktik som ändå i första hand ska gynna företaget genom hantering av risker. Å ena sidan finns alltså ett knippe kategorier som beskriver hur företaget inte behöver förändra sin verksamhet och å andra sidan finns ett annat knippe kategorier som beskriver att en förändring skett, eller åtminstone kommer att ske i den framtid som väntar oss. Det som började som en diskussion om företagets ansvar gentemot sin omgivning lever fortsatt kvar, men har även förgrenats till en talordning som åter en gång institutionaliserar vinstmaximeringen.

6 Avslutning

I denna avhandling har jag fokuserat på förståelsen av företagets ansvar i Finland. Syftet var att synliggöra diskursen kring företagsansvar och att därmed skapa en förståelse för de underliggande normstrukturerna. På så sätt har jag också bidragit till förståelsen av vad företagets roll i vår samtid är. Jag har kunnat visa på att bilden av företagets ansvar i en finsk kontext inte är enhetlig eller ens mångfasetterad, utan delad.

Den kontext jag givit mitt studieobjekt har varit avgörande för mitt resultat. I ljuset av den valda kontexten har jag kunnat visa på att företagsansvar som konstruktion är komplex och starkt färgad av den hegemoniska vinstmaximeringen. Jag har de facto kunnat visa på att en del av det diskursiva fältet strävar mot att förenhetliga företagsansvaret med denna idé, som man inom CR historiskt sett har försökt vända sig emot. Den andra delen av det diskursiva fältet har tydliga drag av de tidiga, filantropiska texterna och har på grund av detta inte getts samma utrymme utan företräds av aktörer som ifrågasätter vinstmaximeringen. Dessa aktörer kan klassas som privileged speakers, men endast inom sin del av det diskursiva fältet.

Företagsansvaret är inte statiskt, utan interagerar med andra kategorier och företeelser i samhället och denna fallstudie utgör därmed endast en ögonblicksbild av det som är företagsansvar. Hurudana konstruktioner och kategorier som betecknar företagsansvar ur andra perspektiv och i andra tider är därmed omöjliga att svara på utgående ifrån denna studies resultat. Min förhoppning är ändå, att den som tar del av studien ska få en bättre förståelse för det komplexa ramverk som är företagsansvar. Klart är ändå, att den spricka jag har kunnat visa på kan komma att bli en utmaning eftersom de olika aktörernas förståelse av fenomenet och deras topos skiljer sig åt. Hur det diskursiva fältet utvecklas beror på hur de olika aktörerna för talordningen vidare, men även på yttre faktorer i det omringgivande samhället. En typ av aktör som ofta lyfts som viktig för utvecklingen av företagsansvar, men som inte själv fått figurera i denna studie är investeraren. Investerarna efterfrågar hållbarhet, och företagen svarar. Men hur ser den hållbarhet de efterfrågar ut? Ett förslag till fortsatt forskning är därför att studera investerarens förståelse av vad företagsansvar är. Kanske kan det göras i ljuset av SASB:s standarder.

Ett annat förslag till framtida forskning är att granska hur det nya kapitlet 3a har påverkat rapporteringen nu när det för första gången har använts i praktiken där en möjlig infallsvinkel kan vara att studera vad *comply or explain*-principen medfört. I direktivet 2014/95/EU sägs även, att Kommissionen ska översända en rapport till Europaparlamentet och rådet om genomförandet av direktivet med information om bl.a. dess tillämpningsområde, särskilt gällande stora icke-börsnoterade företag, dess effektivitet och tillhandahållen vägledning och metoder. Rapporten ska offentliggöras senast den 6 december 2019 och ska vid behov åtföljas av ett lagstiftningsförslag.⁶²⁵ Kanske är detta endast början på slutet till självreglering?

Å andra sidan finns det i andra kontexter andra typer av strömningar. Kanske tar företagsansvaret en ny vändning ifall man i Finland väljer att följa USA där man delvis, åter igen med investerare i spetsen, gått från företagsansvar till idén om social inverkan, dvs. från ett reaktivt förhållningssätt till ett proaktivt, där företagets verksamhet ska förbättra samhället på ett uttalat sätt. Kanske kan detta ses som ett försök att återgå till CR:ns filantropiska rötter, men i ljuset av den utvecklig CR genomgått vad gäller strategi, värdeskapande, risker och målsättningar. Diskurser är som sagt föränderliga.

⁶²⁵ Europaparlamentet och rådets direktiv 2014/95/EU.

Källor:

Nationell lagstiftning och allmänna anvisningar:

Aktiebolagslag 2006/624.

Bokföringsförordning 1997/1339.

Bokföringslag 1997/1336.

Bokföringsnämnden (2003), *Allmän anvisning om redovisning, värdering och lämnande av upplysningar om miljöaspekter i årsbokslut.*

Bokföringsnämnden (2006a), *Allmän anvisning om redovisning, värdering och lämnande av upplysningar om miljöaspekter i årsbokslut.*

Bokföringsnämnden (2006b) *Allmän anvisning om upprättande av verksamhetsberättelse.*

Bokföringsnämnden, *Om tillämpning av BokfL 3a kapitlet på ett PIE-företags icke finansiella rapportering*, 2017/1972.

Lag om ändring av bokföringslagen 1620/2015.

Lag om ändring av bokföringslagen 2016/1376.

EU-bestämmelser:

Europaparlamentets och rådets direktiv 2013/34/EU om årsbokslut, koncernredovisning och rapporter i vissa typer av företag, om ändring av Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/43/EG och om upphävande av rådets direktiv 78/660/EEG och 83/349/EEG.

Europaparlamentets och rådets direktiv 2014/95/EU av den 22 oktober 2014 om ändring av direktiv 2013/34/EU vad gäller vissa stora företags och koncerners tillhandahållande av icke-finansiell information och upplysningar om mångfaldspolicy.

Meddelande från kommissionen till Europaparlamentet, rådet och Europeiska ekonomiska och sociala kommittén och Regionkommittén – En förnyad EU-strategi 2011–2014 för företagens sociala ansvar KOM (2011) 681.

Meddelande från kommissionen: Riktlinjer för icke-finansiell rapportering (metod för rapportering av icke finansiell information) (2017/C 215/1).

Litteratur:

Abbott, Andrew, *The System of Professions. An Essay on the Division of Expert Labor*, (Chicago: University of Chicago Press, 1988).

Agenda 2030. <<http://fn.se/vi-gor/vi-utbildar-och-informerar/fn-info/vad-gor-fn-2/fns-arbete-for-utveckling-och-fattigdomsbekampning/agenda-2030-globala-mal-for-hallbar-utveckling/>>. Läst 8.12.2017.

Antaki, Charles, Michael Billig, Derek Edwards & Jonathan Potter, *Discourse Analysis Means Doing Analysis: a Critique of Six Analytic Shortcomings*, (Loughborough University Institutional Repository, 2003)

Arbetsgruppen Konrad [Elisabet Annell, Siv Axelsson, Per-Magnus Emilsson, Hans Karlsson, Karl Erik Sveiby (red.), Carl Johan Wangerud & Stig Vikström], *Den osynliga balansräkningen – Nyckeltal för redovisning, styrning och värdering av kunskapsföretag*, (O Affärsvärlden Förlag AB och Arbetsgruppen Konrad, Visby, 1990).

Arbets- och näringsministeriet. <<http://tem.fi/sv/samhallsansvar>>. Läst 3.4.2018.

Arbets- och näringsministeriet, ”Hallituksen esitys kirjanpitolain muuttamiseksi” TEM052:00/2016, säädösvalmistelu. <<https://tem.fi/hankesivu?tunnus=TEM052:00/2016>>. I noterna hänvisar jag till respektive yttrande.

Balanssi. <balanssionline.fi>. Läst 11.11.2017.

Baldvinsdottir, Gudrun, Falconer Mitchell & Hanne Nørreklit, ”Issues in the relationship between theory and practice in management accounting”, *Management Accounting Research*, 2010, nr. 21, 79–82.

Bergström, Göran & Kristina Boréus, ”Diskursanalys”, *Textens mening och makt. Metodbok i samhällsvetenskaplig text- och diskursanalys*, red. Göran Bergström & Kristina Boréus, (Lund, 2005), 305–362.

Börjesson, Mats, *Diskurser och konstruktioner. En sorts metodbok*, (Lund, 2003).

Börjesson, Mats & Alf Rehn, *Makt*, (Malmö, 2009).

Cantwell, John, ”Sociala konstruktioner särskådade”, *Folkvett*, 2001, nr. 4.

Carrots & Sticks. <<https://www.carrotsandsticks.net/>>. Läst 10.5.2018.

Carrots & Sticks (2016), *Carrots & Sticks – Global trends in sustainability reporting regulation and policy*. <<https://www.carrotsandsticks.net/>>. Läst 10.5.2018.

Cho, Charles H, Matias Laine, Robin W. Roberts, & Michelle Rodrigue (2015), ”Organized hypocrisy, organizational façades, and sustainability reporting”, *Accounting, Organizations and Society*, 2015, nr. 40, 78–94.

Cho, Charles H, Matias Laine, Robin W. Roberts & Michelle Rodrigue (2016), "The Frontstage and Backstage of Corporate Sustainability Reporting: Evidence from the Arctic National Wildlife Refuge Bill", *Journal of Business Ethics*, 2016, november.

Coombs, Timothy & Sherry Holladay, "CSR as crisis risk: expanding how we conceptualize the relationship", *Corporate Communication: An International Journal*, 2015, vol. 20(2), 144–162.

Cuozzo, Benedetta, John Dumay, Matteo Palmaccio & Rosa Lombardi, "Intellectual capital disclosure: a structured literature review", *Journal of Intellectual Capital*, 2017, vol. 18(1), 9–28.

de Villers, C. & C. van Staden, "Can Less Environmental Disclosure have a Legitimising Effect? Evidence from Africa" *Accounting Forum*, 2006, vol. 31, 763–781.

Delmas, Magali A. & Vanessa Cuerel Burbano, "The Drivers of Greenwashing", *California Management Review*, 2011, vol. 54(1), 64–87.

Doane, Deborah, "The myth of CSR: The problem with assuming that companies can do well while also doing good is that markets don't really work that way", *Stanford Social Innovation Review*, 2005, fall, 23–29.

"Ei-taloudellisen tiedon raportointia koskevalle ehdotukselle lopullinen sinetti huhtikuussa", *Balanssi*, 2014, nr. 2, 58.

Ekonomiutskottet, 'Betänkande EkUB 33/2016 rd – RP 208/2016 rd'.

"Ennätysinvestoinnit ympäristön suojeluun", *Balanssi*, 2014, nr. 3, 4.

Europaparlamentets resolution av den 6 februari 2013 om företagens sociala ansvar: att arbeta för samhällets intressen och för hållbar återhämtning för alla (2012/2097(INI)). <<http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-//EP//TEXT+TA+P7-TA-2013-0050+0+DOC+XML+V0//SV>>. Läst 10.9.2017.

Europaparlamentet, *20-20-20-paketet: Hur EU ska möta klimatförändringarna*, 24.01.2008. <<http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-//EP//TEXT+IM-PRESS+20080121STO19278+0+DOC+XML+V0//SV>>. Läst 30.7.2017.

Europeiska kommissionen, *New European policy*, (2012). <http://ec.europa.eu/enterprise/policies/sustainable-business/corporate-socialresponsibility/index_en.htm>. Läst 6.5.2017.

Europeiska unionen, *Grönbok – Främjande av en europeisk ram för företagens sociala ansvar*, (2001). <<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/SV/TXT/PDF/?uri=CELEX:52001DC0366&from=SV>> Läst 8.9.2017.

Europeiska unionen, "Språkpolicy", <https://europa.eu/european-union/abouteuropa/language-policy_sv>. Läst 15.9.2017.

FIBS. <<http://www.fibsry.fi/fi/>>. Läst 14.4.2018.

FIBS (2014), *Sustainability in Finland 2014 – CR practices, objectives, challenges and future trends on large Finnish companies*.

FIBS (2015), *Sustainability in Finland 2015 – CR practices, objectives, challenges and future trends on large Finnish companies*.

FIBS (2016), *Sustainability in Finland 2016 – Practices, challenges and beyond*.

FIBS (2017), *FIBS Corporate responsibility survey 2017 – Summary*.

Filosof, Jana, (Bokrecension) "CSR as a management idea: Ethics in action", *Management Learning*, 2014, vol. 45(2), 236–238.

Finansministeriet, *De ekonomiska konsekvenserna av EU:s sanktioner mot Ryssland och Rysslands motsanktioner. September 2014*. Finns på adressen:

<http://valtioneuvosto.fi/documents/10184/1058456/venaja_pakotteet_sv.pdf/3b55afe8-92ab-4989-b487-362faea5cd3f/venaja_pakotteet_sv.pdf.pdf>. Läst 20.5.2018.

Finnwatch. <www.finnwatch.org> Läst 30.3.2018.

Finsif. <<https://www.finsif.fi>> Läst 30.3.2018.

Foucault, Michel, (1993), *Diskursens ordning*, (Stockholm, 1993).

Foucault, Michel, (1980), 'Truth and Power', *Power/knowledge: Selected interviews and other writings 1972–1977 by Michel Foucault*, red. C. Gordon, (London, 1980).

Friede, Gunnar, Timo Busch & Alexander Bassen, "ESG and financial performance: aggregated evidence from more than 2000 empirical studies", *Journal of Sustainable Finance & Investment*, 2015, vol. 5(4), 210–233.

Friedman, Milton, "The social responsibility of business is to increase its profits", först publicerad i *The New York Times Magazine*, 13 September 1970. *Applied Ethics: Critical Concepts in Philosophy* red. Ruth Chadwick och Doris Schroeder (Routledge, 2002), 57–63.

Förenta Nationerna, FN, *Globala målen*, <<http://www.globalamalen.se/>>. Läst 2.5.2018.

Företagens sociala ansvar: ett ansvarstagande, transparent och ansvarsfullt affärstänkande och en hållbar tillväxt – Europaparlamentets resolution av den 6 februari 2013 om företagens sociala ansvar: ett ansvarstagande, transparent och ansvarsfullt affärstänkande och en hållbar tillväxt (2012/2098(INI)). <<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/SV/TXT/PDF/?uri=CELEX:52013IP0049>>. Läst 10.9.2017.

Gamerschlag, R., K. Möller & F. Verbeeten, "Determinants of voluntary CSR disclosure: empirical evidence from Germany", *Review of Managerial Science*, 2010, vol. 5(2–3), 233–262.

Global Compact Network Nordic Countries, <<https://gcnordic.net/>> . Läst 1.3.2018.

Global Reporting Initiative, GRI < <https://www.globalreporting.org/Pages/default.aspx>>. Läst 5.11.2017.

Global Reporting Initiative, *G4 Sustainability Reporting Guidelines – Reporting Principles and Standard Disclosures*. < <https://www.globalreporting.org/resourcelibrary/GRIG4-Part1-Reporting-Principles-and-Standard-Disclosures.pdf>>. Läst 4.3.2018.

Global Reporting Initiative, *Riktlinjer för hållbarhetsredovisning*, (2017). <<https://www.globalreporting.org/resourcelibrary/GRI-G3-Swedish-Reporting-Guidelines.pdf>>. Läst 4.3.2018.

Gray, Rob, “The Social Accounting Project and Accounting Organizations and Society: Privileging Engagement, Imaginings, New Accountings and Pragmatism over Critique”, *Accounting Organizations and Society*, 2002, vol. 27(7), 687–708.

Grüning, M., “Drivers of corporate disclosure: a structural equation analysis in a Central European setting”, *Management Research News*, 2007, vol. 30(9), 646–660.

Halla, Ilona, “G20-maiden ja OECD:n uudistetut hyvän hallinnon periaatteet”, *Balanssi* 2016, nr. 1, 50–52.

Hellspong, Lennart, *Retoriken som en topik – om topos och retorikens inventiva natur*, (Söderströms högskola, 2006).

Hopwood, Anthony G., “The Archaeology of Accounting Systems”, *Accounting Organizations and Society*, 1987, vol. 12(3), 207–234.

Huang, C-L. & F-H. Kung, “Drivers of Environmental Disclosure and Stakeholder Expectation: Evidence from Taiwan”, *Journal of Business Ethics*, 2010, vol. 96, 435–451.

Husted, Bryan W., “Risk Management, Real Options, and Corporate Social Responsibility”, *Journal of Business Ethics*, 2005, vol. 60, 175–183.

IIRC. <<http://integratedreporting.org/>>. Läst 3.9.2017.

IIRC, *The International <IR> Framework*, (2013). <<https://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2013/12/13-12-08-THE-INTERNATIONAL-IR-FRAMEWORK-2-1.pdf>>. Läst 3.9.2017.

Jhawar, Neelam & Shasta Gupta, ”Understandig CSR – Its History and Recent Development”, *Journal of Business and Management*, 2017, vol. 19(5), 105–109.

Jo, Hoje & Haejung Na, “Does CSR Reduce Firm Risk? Evidence from Controversial Industry Sectors”, *Journal of Business Ethics*, 2012, vol. 110(4), 441–456.

Johanson, Ulf, Maria Mårtensson & Matti Skoog, "Mobilizing change through the management control of intangibles", *Accounting, Organization and Society*, 2001, 26, 715–733.

Jutterström, Mats & Peter Norberg (2013a), "CSR as a Management Idea", *CSR as a Management Idea: Ethical in action* red. Jutterström, Mats & Norberg, Peter, 1–15 (Edward Elgar Publishing Limited, 2013).

Jutterström, Mats & Peter Norberg (2013b), "CSR as a Management Idea – discussing the contribution", *CSR as a Management Idea: Ethical in action* red. Jutterström, Mats & Norberg, Peter, 177–183 (Edward Elgar Publishing Limited, 2013).

Karnani, Aneel, "'Doing Well by Doing Good': The Grand Illusion", *California Management Review*, 2011, vol. 53(2), 69–86.

Kestäväkehditys.fi. <<http://kestavakehditys.fi/sv/forstasidan>>. Läst 9.5.2018.

Kiihamäki, Tuomas, Antti Fredriksson & Eija Vinnari, "Talousasiantuntijoiden eettinen ajattelu", *Balanssi*, 2015, nr. 6, 32–37.

Kinderman, Daniel, "The Struggle over the EU Non-Financial Disclosure Directive", *WSI-Mitteilungen*, 2015, nr. 8, 613–621.

Kivelä, Taina (2013), "Yritysvastuun raportointi – Suomessa alkumetreillä", *Balanssi*, 2013, nr. 5, 30–33.

Kivelä, Taina (2014), "Fokus ihmisiin ja viestintään", *Balanssi*, 2014, nr. 3, 26–29.

Kivelä, Taina (2017a), "Kesto vastaa asiakkaan puolesta", *Valta & Vastuu*, <<https://vvoy.fi/kesko-vastaa-asiakkaan-puolesta/>>. Läst 20.4.2018. Ingick även i *Balanssi*, 2014, nr. 1.

Kivelä, Taina (2017b), "UPM:n uusi strategia vaatii ketteryttä sisäisestä tarkastukselta", *Valta & Vastuu*, <<https://vvoy.fi/upmn-uusi-strategia-vaatii-ketteryytta%CC%88-sisa%CC%88iselta%CC%88-tarkastukselta/>>. Läst 20.4.2018. Ingick även i *Balanssi*, 2014 nr. 5.

Klegon, Douglas, "The Sociology of Professions: An Emerging Perspective", *Work and Occupations*, 1978, 5, 259–282.

Knudsen, Jette Steen, Kathrine Geisler & Mette Ege, "Corporate social responsibility in the board room – when do directors pay attention?", *Human Resource Development International*, 2013, vol. 16(2), 238–246.

Kortesalmi, Heli "Whistleblowing – yritysten eettiset raportointikanavat Suomessa", *Balanssi*, 2013, nr. 2, 40–43.

KPMG International Survey of Corporate Responsibility Reporting 2011.

<<https://www.kpmg.de/docs/Survey-corporate-responsibility-reporting-2011.pdf>> Läst 3.4.2018.

Laine, Karoliina & Benita Gullkvist, "Vastuuraportoinnin ulkopuolinen varmentaminen Suomessa", *Balanssi*, 2015, nr. 2, 50–52.

Laine, Matias (2005) "Meanings of the term 'sustainable development' in Finnish corporate disclosures", *Accounting Forum*, vol. 29, 395–413. (Ingår även i Laine 2009a.)

Laine, Matias (2009a). *A Way of Seeing Corporate Sustainability Reporting*. (Tammerfors: Tampereen Yliopistopaino Oy – Juvenes Print)

Laine, Matias (2009b) "Ensuring legitimacy through rhetorical changes? A longitudinal interpretation of the environmental disclosures of a leading Finnish chemical company", *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, vol. 22,(7), 1029–1054. (Ingår även i Laine 2009a.)

Lamberton, Geoff, "Sustainability accounting – a brief history and conceptual framework", *Accounting Forum*, 2005, 27, 7–26.

Laudal, T., "An attempt to Determina the CSR Potential of the International Clothing Business", *Journal of Business Ethics*, 2010, vol. 96, 63–77.

Laufer, William S, "Social Accountability and Corporate Greenwashing", *Journal of Business Ethics*, 2003, vol. 43(3), 253–261.

Leonhard, Herman B. & V. Kasturi Rangan, "Corporate Social Responsibility Strategy and Board of Directors", *Boardroom Briefing: Corporate Social Responsibility*, 2006, 12–14.

Liguori, Mariannunziata, Silvia Rota & Ileana Steccolini, *Public sector accounting reforms: a discourse analysis perspective. Bringing the Gattopardo back to life?*. (2011).

Liljeström, Christian "Nyt keskitytään tulevaisuuteen. Myös raportoinnissa.", 15.1.2014 <<https://suuntakasvuun.kpmg.fi/tag/integroitu-raportointi/>> (läst 26.12.2016)

Lloyd, Hendrik R. & Michelle R. Mey, "An Ethics Model to Develop an Ethical Organization", *SA Journal of Human Resource Management*, 2010, januari vol. 8(1), 1–12.

LokalTapiola, "Tredje recessionen för Finland, det är inte lönt att räkna med exportefterfrågan". Publicerat 15.6.2015. <<https://www.lahitapiola.fi/sv/om-lokaltapiola/nyhetsrum/nyheter-och-meddelanden/nyheter/uutinen/1434349958644>>. Läst 16.5.2018.

Maccarroe, P., "Factors influencing the attitude towards corporate social responsibility: some empirical evidence from Italy", *Corporate Governance*, 2007, vol. 9(2).

Maignan, I. & D. Ralston, "Corporate Social Responsibility in Europe and the U.S. Insights from Businesses' Self-presentations", *Journal of International Business Studies*, 2002, vol. 33(3), 497–514.

Miljöministeriet, "Hållbar utveckling". <http://www.ym.fi/sv-FI/Miljo/Hallbar_utveckling>. Läst 9.5.2018.

Miljöministeriet (2013), *En målbild för Finland 2050 – Samhälleligt åtagande för hållbar utveckling*. (2013) <<http://www.ym.fi/download/noname/%7BD100445E-14FC-48AF-8B90-5FD7A9E37917%7D/95444>>. Läst 9.5.2018.

Niskala, Mikael, "Sijoittajat yritysvastuun muutoksen ajureina", *Valta & Vastuu*, (2017). <<https://vvoy.fi/sijoittajat-yritysvastuun-muutoksen-ajureina/>>. Läst 20.4.2018.

Norberg, Peter, "Talking and taking responsibility from a historical perspective", *CSR as a Management Idea: Ethich in action* red. Mats Jutterstöm & Peter Norberg, 36–51 (Edward Elgar Publishing Limited, 2013).

Nørreklit, Hanne, Falconer Mitchell & Morten Raffnsøe-Møller, "Introduction" i *A Philosophy of Management Accounting – A Pragmatic Constructivist Approach*, red. Hanne Nørreklit (Routledge, 2017).

Nørreklit, Lennart, Hanne Nørreklit & Poul Isralesen, "The validity of management control topoi: Towards constructivist paramatism" *Management Accounting Research*, 2006, vol. 17(1), 42–71.

Parisavtalet.

<http://unfccc.int/files/essential_background/convention/application/pdf/english_paris_agreement.pdf> Läst 9.9.2017.

Pianezzi, Daniela, & Lino Cinquini, "Assessing the validity of accounting for human rights: A pragmatic constructivist perspective", *Qualitative Reasearch in Accounting & Management*", 2016, vol. 13(3), 370–391.

Pirinen, Pekka, "Economic and Normative Pressures ad Drivers for the Adoption of International Accounting Standards in Finland since 1976", *European Accounting Review*, 2005, vol. 14(1), 213–235.

Porter, Michael & Mark Kramer (2002), "The Competitive Advantage of Corporate Philanthropy: Competitive Context", *Harvard Business Review*, 2002, vol. 80(12), 56–68.

Porter, Michael & Mark Kramer (2006), "Strategy and Society: the link between competitive advantage and corporate social responsibility", *Harvard Business Review*, 2006, vol. 84(12), 78–92.

Power, Michael, *The Risk Management of Everything – Rethinking the politics of uncertainty* (Demos, 2004).

PricewaterhouseCoopers Oy, *Vauhti hiipuu: PwC:n yritysvastuubarometri 2014*.
<<https://www.pwc.fi/fi/julkaisut/tiedostot/yritysvastuubarometri-2014.pdf>>. Läst 3.3.2018.

PricewaterhouseCoopers Oy, *PwC:n yritysvastuubarometri 2015: Kärki karkaa*.
<<https://www.pwc.fi/fi/julkaisut/tiedostot/yritysvastuubarometri-2015.pdf>>. Läst 3.3.2018.

PricewaterhouseCoopers Oy, *PwC:n yritysvastuubarometri 2016: Lisäarvoa etsimässä*.
<<https://www.pwc.fi/fi/julkaisut/yritysvastuubarometri.html>>. Läst 3.3.2018.

PricewaterhouseCoopers Oy, *PwC:n yritysvastuubarometri 2017: Yritysvastuun tienhaarassa*. <<https://www.pwc.fi/fi/julkaisut/yritysvastuubarometri-2017.html>>. Läst 3.3.2018.

PwC Sverige, Lagstadgad hållbarhetsrapport från 2017. (2016)
<<https://www.pwc.se/sv/publikationer/finansiell-rapportering/lagstadgad-hallbarhetsrapport-fran-2017.html>>. Läst 2.5.2018.

Quaak, L., T. Aalbers & J. Goedee, “Transparency of Corporate Social Responsibility in Dutch Breweries”, *Journal of Business Ethics*, 2006 vol. 76(3), 293–308.

Ratsula, Niina, *Code of Conduct*. <<https://www.codeofconduct.fi/>>. Läst 11.5.2018.

Ratsula, Niina (2014), “Eettisen ja compliance-ajattelun kivijalkaa rakentamassa”, *Balanssi*, 2014, nr. 4, 38–41.

Regeringens proposition RP 208/2016 rd.

Reich, Robert, “The New Meaning of Corporate Social Responsibility”, *California Management Review*, 1998, winter, 40, 2, 8–17.

Riksdagen, “Så här stiftas lagar i Finland – steg för steg”.
<https://www.eduskunta.fi/SV/NuortenEduskunta/nain_lakeja_tehdaan/Sidor/default.aspx>. Läst 20.3.2018.

Riksdagen, ”Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi kirjanpitolain muuttamisesta ja eräksi siihen liittyviksi laeksi HE 208/2016 vp”
<https://www.eduskunta.fi/FI/vaski/KasittelytiedotValtiopaivaasia/Sivut/HE_208+2016_asi_antuntijalausunnot.aspx>. I noterna hänvisar jag till respektive yttrande.

Ristaniemi, Michael, “Vastuusta vaikuttavuuteen – yritysvastuun uusia tuulia Yhdysvalloissa”, *Valta & Vastuu*, (2018). <<https://vvoy.fi/vastuusta-vaikuttavuuteen-yritysvastuun-uusia-tuulia-yhdysvalloissa/>>. Läst 20.4.2018.

SASB. <<https://www.sasb.org/>>. Läst 4.4.2018.

The Economist (Schumpeter), “Oh, Mr. Porter. The new big idea from business’s greatest living guru seems a bit undercooked”, *The Economist*, 2011.
<<https://www.economist.com/node/18330445>> Läst 1.4.2018.

Seal, Will, "Managerial discourse and the link between theory and practice: From ROI to value-based management", *Management Accounting Research*, 2010, nr. 21, 95–109.

Seidl, David, Paul Sanderson & John Roberts, "Applying the 'comply-or-explain' principle: discursive legitimacy tactics with regard to codes of corporate governance", *Journal of Management & Governance*, (2013), vol. 17(3), 791–826.

Silius, Harriet, *Den kringgärdade kvinnligheten. Att vara kvinnlig jurist i Finland*, (Åbo, 1992).

Silvola, Hanna & Marika Westman, "Yritysvastuu ja vastuullisuusraportointi – mitä hyötyä?", *Balanssi*, 2014, nr. 5, 40–43.

Slevitch, Lisa, "Qualitative and Quantitative Methodologies Compared: Ontological and Epistemological Perspectives", *Journal of Quality Assurance in Hospitality & Tourism*, 2011, 12 (1), 73–81.

Statistikcentralen (2015), "Recessionen i Finlands samhällsekonomi fortgår, industriproduktionen minskade ytterligare".
<http://www.stat.fi/til/ntp/2015/01/ntp_2015_01_2015-06-04_kat_001_sv.html>. Läst 15.5.2018.

Statistikcentralen (2017), *Finland i siffror 2017*. Finns på adressen
<http://www.stat.fi/tup/julkaisut/tiedostot/julkaisuluettelo/yyti_fis_201700_2017_17861_n.et.pdf>. Läst 15.5.2018.

Statsrådets kansli, *Lösningar för Finland – Strategiskt program för statsminister Juha Sipiläs regering 29.5.2015*. Regeringens publikationsserie 11/2015.

Steiner, Maj-Lis, "Integroitu raportointi – uusia mahdollisuuksia yritysten raportoinnin kehittämiseen", *Balanssi*, 2014, nr. 1, 50–53.

Storckovius, Kari, "Hyvinvointilääkettä eettisiin vaivoihin", *Balanssi*, 2014, nr. 4, 42–45.

Suddaby, Roy, Yves Gendron & Helen Lam, "The organizational context of professionalism in accounting" *Accounting, Organizations and Society*, 2009, 34, 409–427.

"Suomalaisille yritysvastuuraportteille tarjolla kansainvälistä näkyvyyttä", *Balanssi*, 2013, nr. 2, 56.

Svenska Akademiens ordböcker, <<https://svenska.se/tre/?sok=risk&pz=1>>. Läst 4.6.2018.

Söderlund, Karolina, *Den finländska redovisningsnormeringen i korstrycket mellan institutionaliserad teori och internationella standarder* (Åbo Akademi, 2012).

Tanner, Anu, "Katsaus muiden varmennuspalvelujen kehitykseen", *Balanssi*, 2013, nr. 4, 35–37.

The Confederation of British Industry. <www.cbi.org.uk>. Läst 9.9.2017.

Torkkel, Timo, ”Yritysten verojalanjälki – mistä on kysymys?”, *Balanssi*, 2013, nr. 3, 80–82.

UN Documents: Report of the World Commission on Environment and Development: Our Common Future. <<http://www.un-documents.net/our-common-future.pdf>>.

Valente, Mike & Andrew Crane, ”Public Responsibility and Private Enterprise in Developing Countries”, *California Management Review*, 2010, vol. 52(3), 52–78.

Valta & Vastuu. <<https://www.juttutalo.fi/tilaa-v--v>> Läst 4.4.2018.

”Vastuuraportoinnin varmennus avaa uusia uria”, *Balanssi*, 2014, nr. 4, 27.

Virtanen, Aila, ”Revealing financial accounting in Finland under five historical themes”, *Accounting History*, 2009, vol. 14(4), 357–379.

Vogel, David (2005), ”Is There a Market for Virtue? The Business Case for Corporate Social Responsibility”, *California Management Review*, 2005, Summer, vol. 47(4), 19–45.

Vogel, David (2008), ”Private Global Business Regulation”, *Annual Review of Political Science*, 2008, nr. 11, 261–282.

Winqvist-Ilkka, Johanna & Mia Kavaljer, ”Uusi tilinpäätösdirektiivi keventää pienten yritysten raportointia”, *Balanssi*, 2014, nr. 5, 12–15.

Wolrath Söderberg, Maria, *Topos som meningsskapare: retorikens topiska perspektiv på tänkande och lärande genom argumentation*. Diss. (Örebro universitet, 2012).

Yritysraportoinnin synkkä viikko. <<https://www.kepa.fi/uutiset-media/blogi/yritysraportoinnin-synkka-viikko>>. Läst 4.2.2018.

”Yritysvastuun parhaille raportioijille tunnustusta”, *Balanssi*, 2013, nr. 6, 16.

Bilaga I – Bokföringslagens 3a kapitel

3a kap (29.12.2016/1376)

Icke-finansiell rapport

1 § Tillämpningsområde

Ett sådant företag av allmänt intresse som avses i 1 kap. 9 § och vars genomsnittliga antal anställa under räkenskapsperioden överstiger 500 personer ska ta in också en icke-finansiell rapport i sin verksamhetsberättelse.

2 § Rapportens innehåll

Rapporten ska åtminstone innehålla information om hur den bokföringsskyldige sköter frågor som gäller

- 1) miljö,
- 2) sociala förhållanden och personal,
- 3) respekt för mänskliga rättigheter,
- 4) bekämpning av korruption och mutor.

Information ska lämnas i den utsträckning som krävs för att konsekvenserna av den bokföringsskyldiges verksamhet ska kunna förstås.

Rapporten ska uppta

- 1) en kort beskrivning av den bokföringsskyldiges modell för affärsverksamheten,
- 2) en beskrivning av de verksamhetsprinciper som den bokföringsskyldige följer vid skötseln av de frågor som nämns i 1 mom. samt av de förfaranden som den bokföringsskyldige iakttar för att garantera tillbörlig aktsamhet,
- 3) resultaten av de verksamhetsprinciper som avses i 2 punkten i detta moment har iakttagits,
- 4) en beskrivning av de viktigaste risker som anknyter till de frågor som nämns i 1 mom., och som sannolikt skadar den bokföringsskyldiges verksamhet om de realiserar så att i beskrivningen beaktas den bokföringsskyldiges affärsförbindelser, produkter och tjänster samt verksamhetens art och omfattning i övrigt samt en rapport om hur den bokföringsskyldige hanterar dessa risker,
- 5) de viktigaste icke-finansiella nyckeltal, som har betydelse för den bokföringsskyldiges affärsverksamhet.

Om den bokföringsskyldige till någon del inte iakttar de verksamhetsprinciper som avses i 3 mom. 2 punkten i förhållande till de frågor som nämns i 1 och 3 mom., ska orsaken till att de inte iakttas motiveras i rapporten.

I rapporten ska det vid behov hänvisas till de tal som läggs fram i bokslutet eller lämnas ytterligare information om dem.

Rapporten får utarbetas så att den bokföringsskyldige om denne så vill iakttar också nationella, Europeiska unionens eller internationella verksamhetsramar. Den bokföringsskyldige ska i så fall ange vilka verksamhetsramar som iakttagits då rapporten utarbetats.

3 § Undantag från tillhandahållandet av information

Information som hänför sig till förhandlingar eller händelser eller frågor som framkommer under dem behöver inte ges, om den bokföringsskyldige har grundad anledning att anta att offentliggörande av informationen allvarligt skulle skada den bokföringsskyldiges kommersiella status. En förutsättning är dock att uteblivet offentliggörande av informationen inte utgör ett hinder för en rättvisande uppfattning av utvecklingen och resultatet av den bokföringsskyldiges verksamhet samt av konsekvenserna av den ekonomiska ställningen.

4 § Koncern

Om den bokföringsskyldige är moderföretag i en koncern, lämnar moderföretaget en rapport enligt 2 § om koncernen. Ett dotterföretag är inte skyldigt att lämna en separat rapport, om information om dotterföretaget ingår i moderföretagets rapport.

5 § Rapport som är separat från verksamhetsberättelsen

Den bokföringsskyldige kan ge den information som avses i 2 § också i form av en rapport som är separat från verksamhetsberättelsen, om den offentliggörs samtidigt som verksamhetsberättelsen. Alternativt kan den separata rapporten offentliggöras på den bokföringsskyldiges webbplats inom sex månader efter den aktuella bokslutsdagen, om det i verksamhetsberättelsen hänvisas till denna separata rapport som publiceras på webbplatsen senare.

Den separata rapporten ska dateras och undertecknas med iakttagande av 3 kap. 7 § 1 mom.

6 § Kontroll av information

Den bokföringsskyldiges revisor ska kontrollera att den bokföringsskyldige har lämnat en icke-finansiell rapport. Om rapporten lämnas i form av en berättelse som är separat från verksamhetsberättelsen och informationen i bokslutet och den separata rapporten inte stämmer överens, ska revisorn uppge detta i sin revisionsberättelse.